جامعـــة الجزائر3
كليـــة العلـــوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلـــوم التسيـــير
قســـم العلـــوم التجاريـــة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

فـــرع: محاسبـــة وتدقيـــق

بعنوان:

أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي

من إعـــداد:
صالحي بوعلام

تحـــت إشـــراف:
د. زغدار أحمد

لجنة المناقشة

الأساتذة	الرتبة العلمية	الصفة
د.حواس صلاح	أستاذ محاضر أ	رئيسا
د.زغدار أحمد	أستاذ محاضر أ	مقررا
د.لعبني عمر	أستاذ محاضر أ	ممتحنا
د.بن موسى كمال	أستاذ محاضر أ	ممتحنا
أ.بن ربيع حنيفة	أستاذة مساعدة	ممتحنا

السنـــة الجامعيـــة: 2010/2009

الإهداء

إلى النَبع الطيِّب كطيبة الأرض.........

إلى والدتي......حفظها الله وأطال في عمرها؛

إلى روح والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه؛

إلى جميع إخوتي وأخواتي الذين وقفوا إلى جانبي في السرَّاء والضرَّاء.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

صالحي بوعلام.

شـــكـــر وتـــقـــديـــر

الحمد لله الذي وفقنا لانجاز هذا العمل، وبعد :

إنَّ واجب الاعتراف بالجميل يملي عليَّ وأنا أنهي مذكرتي هذه، أن أتقدم بفائق شكري وتقديري إلى أستاذي الفاضل الدكتور "أحمد زغدار" لتفضله بالإشراف عليَّ في انجاز هذه المذكرة، وعلى التوجيهات القيمة والجهود العلمية المتواصلة التي بذلها معي خلال فترة إعداد البحث والتي كان لها الأثر الكبير في إتمامه على النحو الذي انتهى إليه.

كما أرى أنه من الضروري أن أسجل فائق شكري وتقديري لأساتذتي جميعا، حيث أخص بالذكر منهم: الأستاذ "حواس بن يخلف"، الأستاذ "محمد وندلوس" وذلك لتعاونهم ودعمهم المتواصل لنا، والأستاذ "مداني بن بلغيث" من جامعة ورقلة لكل التوجيهات القيِّمة التي قدمها لنا، ولتعاونه التام معنا بهدف إنجاز المذكرة على هذه الصورة.

كما لا يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، وذلك لتفضلهم بمناقشة هذا العمل من أجل تقييمه وتصويبه وإلباسه ثوبا أكاديميا.

وفي الختام أسجل فائق امتناني وتقديري إلى السيِّد "السعيد عكوش" مدير الدراسات بالمجلس الوطني للمحاسبة لتوفيره لنا كل المتطلبات والمعلومات التي احتجناها من المجلس، كما أوجه شكري وامتناني لزملائي وزميلاتي كلهم وفاءا لكل التعاون والصداقة والاحترام الذي أوجدوه بيننا.

عسى أن تسعفنا الأيام القادمة في رد ولو القليل من الجميل الذي قدموه لنا.

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة
AAC	Africain Accounting Council
AFA	Association of South East Asian
AICPA	American Institut of Certified Public Accountants
ARC	Accounting Regulation Committee
ASCA	Arab Society of Certified Accountants
CAPA	Confederation of Asian and Pacific Accountants
CE	Commission Européenne
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNCC	Compagnie National des Commissaires aux Comptes
CNCF	Conseil National de la Comptabilité Français
CNUCED	Conférence des Nations Unis pour le commerce et le développement
CSC	Conseil Supérieur de la Comptabilité
CSOEC	Conseil Supérieur de l’ordre des Experts Comptables Français
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First In First Out
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IASB	International Accounting Standards Board
ICCAP	International Coordinating Committee of the Accounting Profession
IFAC	International Federation of Accountants Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISAR	International Standards of Accounting and Reporting
LIFO	Last In First Out
NSCF	Nouveau Système Comptable Financier
NYSE	New York Security Exchange
OCDE	Organisation Pour la Coopération et le Développement Economique
OICV	Organisation International des Commission de Valeurs
OMC	Organisation Mondiale de Commerce

PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
PCR	Plan Comptable Révisé
PCS	Plan Comptable Sectoriel
SAC	Standards Advisory Council
SCAR	Système Comptable Africain de Référence
SEC	Securities and Exchange Commission
SCF	Système Comptable Financier
SIC	Standing Interpretations Committee
TPE	Très Petites Entreprises
UE	Union Européen
UEC	Union Européenne des Experts Comptables
UN	United Nation
US GAAP	United State Generally Accepted Accounting Principls

قائمة المحتويات

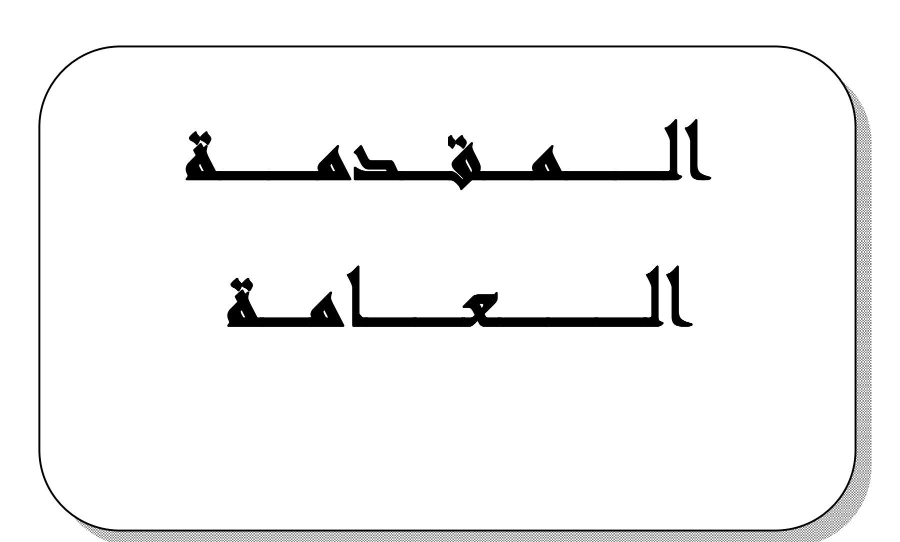
العنوان | الصفحة

الفصل الرابع:الدراسة الميدانية

قائمة الأشكـــال البيانية

قائمة الجداول

قائـــمة الملاحـــق



المقدمة العامة

عرفت التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي في بداية العقد الأول من القرن الواحد والعشرين تحولات جذرية متسارعة، أهم ما أصبح يميزها البعد الدولي الذي أفرزته تفاعلات المحيط الاقتصادي العالمي الذي أصبح قائما على التكتلات والمصالح المشتركة بين العديد من الدول والشركات والأفراد نتيجة الانفتاح الكبير الذي يشهده العالم.

ولقد أظهر البعد المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن **المحاسبة** –باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال– تختلف بمحتواها وتطبيقاتها من بيئة لأخرى ومن بلد لآخر، مما يؤثر على وظيفتي القياس والاتصال الأساسيتين للمحاسبة، الأمر الذي أدى إلى بروز العديد من المحاولات التي ترمي للحد من أثر اختلاف الأنظمة المحاسبية على الأنشطة المالية العالمية، خاصة في ظل تعدد وتشابك الارتباطات بين الأسواق المالية الدولية والأنشطة التجارية والمالية لضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها.

اهتمت الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع **التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين** كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي، ونتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة انتهت وانصهرت جميعها في نتيجة واحدة هي **تبني المعايير المحاسبية الدولية**، وهذا بالرغم مما قيل عن هذه المعايير وبرغم التجاذب الذي حدث بشأنها، كون هذه المعايير هي نتاج للثقافة المحاسبية الأنجلوسكسونية نتيجة للهيمنة الأمريكية والدور الحيوي للشركات المتعددة الجنسيات ومكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية في هذا المجال.

ولقد كان لاعتماد الاتحاد الأوروبي المعايير المحاسبية الدولية وقبول هيئة سوق المال الأمريكية بهذه المعايير أساسا للقياس والاتصال المحاسبي دورا حاسما في تعميم استعمال هذه المعايير على المستوى الدولي، وهذا من خلال عمليات الإصلاح المحاسبي التي باشرتها الكثير من الدول والتي تراوحت بين التبني الكلي والتكييف الجزئي لها، ما جعل من المعايير المحاسبية الدولية بمثابة هيكل الممارسة المحاسبية.

وفي الوقت الذي يعاني فيه المخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ عام 1975م قصورا في خدمة مستعملي المعلومات المالية و المحاسبية من مقرضين و مستثمرين وغيرهم، تعد الجزائر واحدة من تلك الدول التي انخرطت في هذا المسار باعتمادها سياسة **إصلاح** جذرية لنظامها المحاسبي، ترمي إلى **تبني نظام محاسبي جديد** يتوافق

والمتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية و المحاسبية الدولية، وتسعى إلى مواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية. لقد كللت جهود الإصلاح بتبني نظام محاسبي جديد بتاريخ 25 نوفمبر2007م والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي2010 م .

إلا أن سريان العمل به بداية من مطلع سنة 2010م واجه عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له، مما يجعل المنافع والمزايا المنتظرة من تطبيقه محل شك، وهو ما يستوجب ضرورة إجراء إصلاحات سريعة و دقيقة تمس الأنظمة القانونية، التكوينية، المالية والضريبية من أجل توفير مناخ ملائم لتطبيق هذا النظام المحاسبي الجديد و تثمينه.

إشكالية البحث:

إن التساؤل الجوهري لهذه المذكرة هو:

ما هي آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر؟ وما هي السبل الكفيلة بتفعيل وإنجاح عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي الجديد؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية، عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

1. ما هو الإطار الفكري والتنظيمي للمعايير الدولية للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية ؟ و ما هي أسباب الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني وتطبيق هذه المعايير؟ وهل يؤدي ذلك إلى تحقيق توحيد محاسبي دولي؟

2. ما هي دواعي و مبررات الإصلاح المحاسبي في الجزائر ؟

3. ما طبيعة النظام المحاسبي المالي؟ وما هي الاستحداثات التي جاء بها مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني؟ وما مدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية؟

4. ما مدى استعداد البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي؟ وما هي المتطلبات الضرورية للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؟.

فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد الفرضيات التالية:

1. إن الجهود الدولية والمحلية منها المبذولة في مجال التوافق المحاسبي الدولي تتجه بشكل ايجابي من خلال الممارسات المحاسبية نحو توحيد محاسبي دولي.

2. المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لمتطلبات الاقتصاد المخطط ولا يساير واقع اقتصاد السوق، و هو يعاني قصورا في خدمة مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية، وأي محاولة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري دون الاستناد للمعايير المحاسبية الدولية قد تحد من فعالية الإصلاح.

3. يستند النظام المحاسبي المالي إلى المعايير المحاسبية الدولية، وهو يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية.

4. يتوقف نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، على جملة من الإصلاحات التي يجب أن تتم بالموازاة على المنظومة التشريعية (القانون التجاري) والجبائية، بالإضافة إلى إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبيين مع ضمان التكوين المستمر لكافة العاملين في حقل المحاسبة والمالية، بما يسمح بترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية.

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يفرض على كل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي، اعتماد المعايير المحاسبية الدولية أو تكييف أنظمتها المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية لضمان الفهم والقراءة الموحدة للقوائم المالية.

كما تكمن أهمية البحث في تزامن معالجته مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، لذلك فهو يحاول، بعد استعراض عام له من جانبيه التصوري و التقني، أن يستبين متطلبات التوافق من حيث التأهيل في الجامعات والمؤسسات العلمية ومتطلبات التطبيق من قبل المؤسسات ومكاتب المحاسبة والتدقيق.

أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، يسعى الطالب إلى تحقيق الأهداف التالية:

-استعراض المخطط المحاسبي الوطني والمبادئ التي يقوم عليها ومحاولة تقييمه واستخراج نقائصه ومواطن القصور فيه؛

-استعراض النماذج المحاسبية الرائدة في العالم، والاستراتيجيات التي تقوم عليها والتطرق لأهمية التوافق المحاسبي الدولي؛

-إبراز ملامح النظام المحاسبي المالي، بعرض الظروف التي جاء فيها هذا النظام، أهميته، بنيته ثم محاولة إبراز مدى توافقه من عدمه مع المعايير المحاسبية الدولية.

-استقصاء آراء المهتمين بالمحاسبة في الجزائر، حول جملة من القضايا المتعلقة بالمحاسبة، خاصة حول الممارسة المحاسبية، التعليم والتكوين المحاسبيين والإصلاحات الواجب القيام بها تجاههما، إضافة إلى الوقوف على آرائهم فيما يتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والآثار المترتبة عن ذلك.

مبررات اختيار الموضوع:

تنبع مبررات اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الطالب في المحاسبة، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية الدولية، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية.

أما الأسباب الموضوعية فتتعلق بكون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.

منهج البحث:

تحقيقا لأهداف البحث السابقة ووصولا لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على التساؤلات المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإن الطالب سوف يعتمد على المناهج العلمية التالية:

* المنهج الاستقرائي:

وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

* المنهج الوصفي:

اعتمدنا على هذا المنهج عند استعراض نماذج للأنظمة المحاسبية في بعض دول العالم ومنها النظام المحاسبي الجزائري (المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي).

* المنهج التحليلي:

اعتمدنا على هذا المنهج عندما نكون في موضع المقارنة والتحليل.

الدراســـات السابقـــة:

في حدود علم الطالب، فإن الدراسات السابقة حول موضوع هذا البحث تتمثل فيما يلي:

✓ مداني بن بلغيث:

« أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر»

ويعتبر هذا البحث من الدراسات الرائدة حول الموضوع، وهو عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004م، تدور إشكاليتها حول مدى أهمية إصلاح

النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، والسبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر، مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

- ✓ **شعيب شنوف:**

« الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي »

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2007م، تدور إشكاليتها حول دراسة ضرورة إيجاد توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية، بما أن القوائم المالية المقدمة غير متجانسة وتختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية، وهو ما شكل عائقا أمام الشركات متعددة الجنسيات. ولقد حاول الباحث كذلك إبراز المقاربة بين النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسات والنموذج المحاسبي الدولي.

- ✓ **صلاح حواس:**

« التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق »

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2008م، حيث تطرق الباحث فيه إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية، وبيَّن تأثير هذه المعايير على مهنة المدقق ، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المدقق.

- ✓ **توفيق جوادي:**

« مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية – دراسة اختباريه دولية مقارنة– »

البحث عبارة عن أطروحة مقدمة في جزأين لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال من جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، سنة 2009م، تطرق فيها صاحبها لمدى توافق النظام المحاسبي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية، وخلصت الدراسة إلى أن توافق البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية، انطلاقا من النظام المحاسبي المالي الذي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية نتيجة اعتماده على

الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، رغم وجود بعض الفوارق التي يجب تصحيحها وتداركها، وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومة المالية.

✓ **نسيبة بوراوي:**

« Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché »

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير بالمدرسة العليا للتجارة لسنة 1999م، تطرقت إلى دراسة المخطط المحاسبي الوطني، وعرض تجارب بعض الدول حول أنظمتها المحاسبية، وصولا إلى ضرورة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، مع الأخذ بعين الاعتبار الحلول والتطبيقات المحاسبية الدولية.

✓ **سمير مرواني:**

« Le projet du nouveau système comptable Algérien, anticiper et préparer le passage »

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير بالمدرسة العليا للتجارة لسنة 2007م، حيث تطرق فيها الباحث لدراسة المراحل التحضيرية والواجب القيام بها، من أجل تحقيق انتقال أفضل لتطبيق النظام المحاسبي المالي وتحضير البيئة المناسبة لذلك.

أسلوب البحث:

يعتمد هذا البحث على الأسلوبين التاليين:

الأسلوب الأول: الدراسة النظرية المكتبية للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية والفلسفية لهذا البحث.

الأسلوب الثاني: الدراسة الميدانية والتي تتضمن تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على أساتذة المحاسبة في الجامعات وكذلك على المهنيين المحاسبيين كالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات إضافة إلى الموظفين في المؤسسات والذين يشغلون وظيفتي المحاسبة والمالية، وذلك للوقوف على آرائهم وخبراتهم والاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث، وذلك من خلال تحليل نتائج الاستقصاء باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وبالاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة، يمكن الوقوف على مدى صحة أو خطأ فروض البحث.

خطة وهيكل البحث:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقدتم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى آفاق البحث في الموضوع.

– الفصل الأول: "**البيئة المحاسبية الدولية**"، خصصنا هذا الفصل لدراسة موضوع التوحيد المحاسبي، ثم تناولنا إشكالية الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية الوطنية سواء في المنظومة المحاسبية الأنجلوسكسونية أو المنظومة الفرانكفونية من خلال البحث عن أسباب وأشكال هذا الاختلاف، كما تناول هذا الفصل جهود ومساهمات الهيئات الدولية والإقليمية في تحقيق توافق محاسبي دولي، وفي الأخير تعرضنا إلى النموذج الدولي للتوحيد المحاسبي، و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم وذلك في كل من أمريكا، أوروبا والدول العربية.

– الفصل الثاني: " **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر_ "الطبيعة، الأسباب والنتائج"**، تناولنا في بداية هذا الفصل المخطط المحاسبي الوطني بجانبيه القانوني والمحاسبي وذلك بغية الوقوف عند أهم نقائصه ومواطن الضعف والقصور فيه، ثم تعرضنا بعد ذلك إلى أعمال الإصلاح التي مسته سواء التي تمت من قبل لجنة المخطط المحاسبي الوطني أو تلك التي قامت بها مجموعة الخبراء الفرنسيين، لنقف بعد ذلك عند خيار المجلس الوطني للمحاسبة بشأن عملية الإصلاح، وبعدها قمنا بتقديم الثمرة التي توجت أعمال الإصلاح والمتمثلة في النظام المحاسبي المالي وتعرضنا إلى مختلف جوانبه التصورية والتقنية، وفي الأخير حاولنا القيام بعقد مقارنة– في جوانب محددة– بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية بغية الوقوف على الاستحداثات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وكذا على درجة توافقه وانسجامه مع المعايير المحاسبية الدولية.

– الفصل الثالث:" **النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية الجزائرية** "، خصصنا هذا الفصل لاستعرض أهم الضوابط والشروط التي تحكم نجاح عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، بعد أن وقفنا على واقع أعمال التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي والتحديات التي تنتظر مختلف الجهات (المؤسسات، المهنة، هيئة التوحيد الوطنية، الجامعة الجزائرية) من جرّاء تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر وانعكاسات ذلك عليها.

وفي الأخير حاولنا تقديم واقتراح طريقة منهجية للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي تتضمن المراحل الواجب إتباعها للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وقواعد وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

- الفصل الرابع: **"الدراسة الميدانية"**، حاولنا من خلال هذا الفصل التواصل مع الفاعلين في المجال المحاسبي على النطاق المحلي في الجزائر، وذلك باستعمال أدوات مختلفة لأجل الحصول على المعلومات اللازمة وتوفير البيانات التي تحتاجها هذه الدراسة، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الإحصائية لاستمارة الاستبيان، بالاعتماد على إجابات الأفراد المستجوبين.

الفصـــل الأول:

البيئة المحاسبية الدولية

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، وقد تطورت المحاسبة من خلال علاقتها بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، حيث كانت كل دولة تتبع مدخلاً محدداً في تطوير المحاسبة لديها، وقد تأثرت المحاسبة في تطورها بالمدخل المتبع، مما ساهم في تعزيز الاختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية بين دول العالم المختلفة.

لكن ورغم كل تلك التباينات ومبرراتها والقوانين والأنظمة التي تدعمها، نجد أن الأصوات التي تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم أخذت بالتزايد نظراً للحاجات الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر وتطور الأسواق المالية العالمية والانتشار الواسع والسريع للشركات المتعددة الجنسيات وشركات المحاسبة الدولية.

حيث تبذل في هذا الشأن الجهود من قبل العديد من المنظمات الدولية والإقليمية من أجل تحقيق نوع من التوافق بين المعايير التي تتخذ كأساس للممارسة المحاسبية سواء كان ذلك بين مجموعة الدول المتقدمة أو بينها وبين مجموعة الدول النامية،كما تخصص الهيئات المحاسبية المهنية جانبا كبيرا من دراساتها وأبحاثها لتطوير معايير محاسبية موحدة تلاءم التطبيق العملي على المستوى الدولي في المجتمعات المختلفة بغض النظر عن الظروف والمتغيرات البيئية السائدة في كل مجتمع على حدة.

وكل ذلك حتى تكون المحاسبة الوسيلة الإخبارية التي تساعد في توفير معلومات محاسبية متسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول بين الدول، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية الدولية.

المبحث الأول: التوحيد المحاسبي

إن أصول المحاسبة بشكلها اليوم يرجع إلى القرن الخامس عشر (1494م) وذلك بظهور القيد المزدوج على يد الايطالي "ليك باسيولي Lucca Paccioli"، ومنذ ذلك الحين والمحاسبة في تطور مستمر، ليس على مستوى تقنيات المعالجة فحسب بل كذلك على مستوى التوحيد، الذي تمثل في إصدار المعايير التي تضمن المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية الجديدة الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية مسايرة للتحولات الجديدة التي يعرفها عالم الاقتصاد و المال.

فالتوحيد المحاسبي وظيفة ليس من السهل فصلها عن طبيعة النظام الاقتصادي، من حيث أنها تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية للمعلومات التي يكون هذا النظام بحاجة إليها. وعليه فالتوحيد المحاسبي أصبح مطلبا أساسيا لموائمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة والتي لها تأثير كبير على حياة المؤسسة التي تعنى بها المحاسبة.

المطلب الأول: مفهوم التوحيد المحاسبي

لقد تم تعريف التوحيد في الأدب المحاسبي بتعاريف مختلفة نذكر منها:

المقصود بالتوحيد المحاسبي هو "أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى"[1]. فهو يعني التماثل والتطابق والانتظام.

ويشير مفهوم التوحيد إلى "فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولة الأخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام يتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم لخدمة أهداف معينة"[2].

أما (Rousse) فقد عرف التوحيد المحاسبي بأنه: "عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسة المنتجة في الدولة أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه"[3].

أما المخطط المحاسبي المراجع (PCR) لسنة 1982 فإنه يتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه، إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى[4]:

- تحسين المحاسبة؛

[1]-COLASSE Bernard, Comptabilité générale : PCG 1999 et IAS. Economica, Paris, 2001, P: 26

[2] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة- منظور التوافق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 367.

[3]- Rousse Francis : « Normalisation comptable, principes et pratiques » coll. Méthodologie, Paris1990, pp 24-25.

[4]مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2002/01، ص 53.

- فهم الحسابات وإجراء الرقابة عليها؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت والمكان؛
- دمج الحسابات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع النشاط والدولة؛
- إصدار الإحصائيات.

وباختصار، يمكن القول أن التوحيد المحاسبي يعتبر من الوظائف الأساسية التي تميز عالم الاقتصاد والأعمال اليوم، فهو يعني تطبيق لغة موحدة (معايير محاسبية، مصطلحات، قواعد،...) بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية والمهتمين بالمعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: أهداف ومستويات التوحيد المحاسبي

1-أهداف التوحيد المحاسبي[1]

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان تختلف ثقافاتهم ولغاتهم، لازمته دائما الحاجة إلى تبادل المعلومات المحاسبية والمالية والتي من أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستخدميها كالمستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية...وهي بذلك تعتبر جوهر عملية اتخاذ القرارات سواء محليا أو دوليا، وهو ما يفترض وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية، ليتسنى من خلالها التوصل إلى قرارات (استثمارية، تمويلية،...) رشيدة.

يعتبر التوحيد، التبسيط، والتمييز من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد المحاسبي من خلال:

- توحيد السياق (المسار) المحاسبي الذي يبدأ من قرائن الإثبات (المستندات والوثائق) وينتهي بالقوائم الختامية، ويهدف التوحيد المحاسبي في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛

- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلبي احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، ذلك لأن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على احتياجات أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم، لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون جامدة، بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب. وأن تبني و تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة، ينبغي أن يجيب على حاجة معينة لدى مستعملي هاته المعايير، لأنه الأمر الوحيد الكفيل بضمان حسن فهم وتطبيق هذه المعايير.

[1]- مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص 68.

2- مستويات التوحيد المحاسبي

تتم عملية التوحيد المحاسبي على المستويات التالية[1]:

2-1- على مستوى المبادئ:

إذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم تطبيقها ويؤدي إلى البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة، كما يمكن أن يؤدي إلى تخفيض عدد القواعد البديلة التي يمكن توفرها في البيانات المحاسبية، هذا ويشمل التوحيد المحاسبي على هذا المستوى ما يلي:

- توحيد التعاريف الخاصة بكل من الأصول ومجموعاتها المختلفة، والخصوم ومجموعاتها المختلفة، الإيرادات ومكوناتها المختلفة والمصروفات ومكوناتها والدخل والهدف من قياسه؛
- توحيد أسس ومبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصروفات؛
- توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية؛
- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المحاسبية.

2-2- على مستوى القواعد:

ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

-حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة أو الممكن استخدامها؛

-الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل منها، تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛

-الحذر عند استخدام القواعد والمبادئ البديلة.

2-3-على مستوى التنظيم:

يشمل التوحيد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية.

المطلب الثالث: نماذج واستراتيجيات التوحيد المحاسبي

1- نماذج التوحيد المحاسبي

لقد اختلفت أشكال واستراتيجيات التوحيد المحاسبي نتيجة الاختلاف من جهة في طبيعة التوجهات الاقتصادية للدول ومن جهة أخرى في طبيعة ومسار عملية التوحيد ذاتها، وكذلك الأهداف التي أوكلت لها.

[1]- عبد الحي مرعي، النظام المحاسبي الموحد، مؤسسة كتاب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1985، ص.ص 56-58.

ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين اتجاهين بارزين ولّدا نموذجين مختلفين للتوحيد المحاسبي وهما نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني ونموذج التوحيد الفرانكفوني.

1-1 التوحيد المحاسبي في المنظومة الأنجلوسكسونية: يسود هذا النموذج في الدول ذات نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا...الخ. وبناءا على هذا النموذج فإن عملية وضع المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية وكذا تطويرها يضطلع بها خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية المختصة، بشكل شبه مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة[1].

و لم يكن هذا الأمر متاحا لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، والتي توجت بقبول هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) بتوكيل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) لإصدار المعايير المحاسبية، والذي نجح من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والتي كانت تهدف في مجملها إلى ضبط وظيفتي القياس والاتصال في المحاسبة وذلك لتلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من خلال مدهم بمعلومات ملائمة وذات ومصداقية، تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة خاصة في ظل حساسية السوق المالي تجاه المعلومات المحاسبية والمالية.

2-1 التوحيد المحاسبي في المنظومة الفرانكفونية: على خلاف النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد المحاسبي إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، فإنه حسب هذا النموذج هناك اضطلاع كلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، والتي تهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات، وكذلك لربط المحاسبة على المستوى الجزئي بالمحاسبة على المستوى الكلي، وأيضا للمساعدة في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية، وبذلك فهي غير موجهة أساسا لخدمة متخذي القرارات من أصحاب رؤوس الأموال، ولكن في الغالب هي مصممة لتلبية احتياجات ومتطلبات الحكومة.

ويسود هذا النموذج في دول ذات نظام اقتصادي مركزي وسوق مالي غير نشط، مثل فرنسا وألمانيا...الخ. وتعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا النموذج، حيث تتم عملية التوحيد استنادا إلى مخطط محاسبي، ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية بالإضافة إلى ممثلي الدولة، مجموعة من الفئات الأخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات، الباحثين...الخ[2].

و الجدول التالي يوضح الفرق بين المنظومتين:

---

[1]- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 66.

[2] -المرجع السابق، ص.ص 72،73.

الجدول رقم 1.1: المقارنة بين المنظومة الأنجلوسكسونية والمنظومة الفرانكفونية

المنظومـــــة / البيـــــان	المنظومة الأنجلوسكسونية	المنظومة الفرانكفونية
أمثلة عن البلدان المعنية	البلدان المتأثرة بشكل ظاهر بأسواق رأس المال "الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أستراليا، نيوزلندا..."	البلدان ذات التقليد الضريبي "فرنسا، ألمانيا، إفريقيا الفرانكفونية، لبنان ، اليابان..."
التوجه	توجه اقتصادي بما يتعلق بالمؤسسة	توجه مالي بما يتعلق بالمؤسسة
الهـــــدف	تلبية حاجيات المستثمرين بدرجة أولى	إحصائي ضريبي
المصـــــدر	الهيئات المهنية	الهيئات الحكومية
التصميم المحاسبي	لا وجود لدليل فيما يتعلق بمسك الحسابات وجود عدة نصوص وأعراف (US-GAAP, Companies act...)	تصميم محاسبي مفروض بالقانون قواعد لمسك الحسابات توجيه على صعيد شكل البيانات التحليلية والمالية.
تبويب الأعبـــاء	حسب وظيفتها	حسب طبيعتها
مصادر التمويل	السوق المـــالي	البنـــوك

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مضمون ملتقى مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية، من إعداد وتقديم، جوزف رزق، أيام 10، 11 و12نوفمبر 2007م، الجزائر.

2-استراتيجيات التوحيد المحاسبي:

أخذا في الاعتبار الدور الريادي الذي يلعبه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حاليا في التوحيد المحاسبي الدولي، يمكن اقتراح أربعة استراتيجيات ممكنة للتوحيد المحاسبي، وذلك بناءا على المعيارين التاليين:

– مدى تدخل الدولة والهيئات المهنية الوطنية في إعداد المعايير المطبقة في البلد، حيث مارست غالبية الدول وإلى غاية سنة 1980 أعمال التوحيد في إطار وطني، ظل فيه التأثير الأجنبي ضعيف، لكن هذه الوضعية سرعان ما تغيرت في الربع الأخير من القرن العشرين، خاصة مع ظهور المنظمات الدولية للتوحيد المحاسبي وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

– مدى الاستعانة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في صياغة المعايير المطبقة.

وعلى ضوء ما سبق يمكن تمييز أربع استراتيجيات ممكنة:

2-1 **إستراتيجية تفويض التوحيد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية:** وفي هذه الحالة لا تشارك لا الحكومات ولا المنظمات المهنية الوطنية في عملية التوحيد، لأن المؤسسات في هذه الحالة يتوجب عليها الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإعداد حساباتها وقوائمها المالية، وتمثل هذه الحالة ما هو حاصل في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للشركات المدرجة في البورصة.

وإذا ما طُوِّرت هذه الإستراتيجية عبر دول العالم فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى توحيد محاسبي كلي على المستوى الدولي.

2-2 **إستراتيجية التقارب** (convergence) **نحو المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** (IAS/IFRS): وفي هذه الحالة فإن الحكومات و/أو المنظمات المهنية الوطنية تقوم بإعداد معايير متقاربة مع المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتستند عليها، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لبعض الدول الإفريقية كتونس والجزائر.

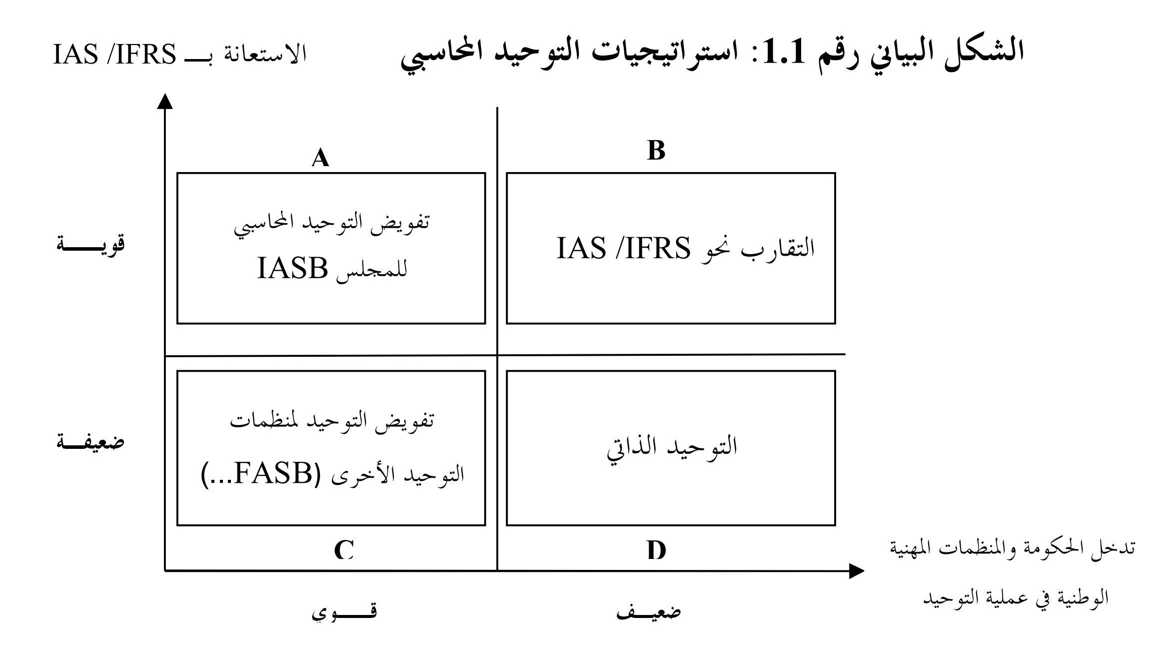
هذه الإستراتيجية يمكن أن تقود إلى تحقيق توافق محاسبي دولي ولكن يبقى جزئي، بالنظر إلى خصوصيات التوحيد في كل بلد.

2-3-**إستراتيجية تفويض التوحيد لمنظمات التوحيد الدولية الأخرى:** وفي هذه الحالة فإن الحكومات و/أو المنظمات المهنية للبلد ليس لها أي دور تلعبه أو بالأحرى تلعب دورا ضعيفا وهو دور التأييد والموافقة، حيث يعهد بمهمة التوحيد إلى منظمات التوحيد الدولية، وتجيب هذه الإستراتيجية عن أهداف اقتصادية وسياسية كحالة البلدان الأوروبية مع التوجيهات (الرابعة والسابعة). وتؤدي هذه الإستراتيجية إلى تحقيق توافق محاسبي إقليمي.

2-4-**إستراتيجية التوحيد الذاتي:** وهنا تقوم الحكومة والمنظمات المهنية لكل بلد بإعداد المعايير الخاصة بها دون الرجوع إلى (IAS/IFRS)، واتبعت هذه الإستراتيجية في كل من فرنسا وألمانيا، وتمخضت عنها نماذج محاسبية متنوعة خصوصا النموذج القاري (le modèle continental) والنموذج الأنجلوسكسوني(Le modèle anglo-saxon).

ويمكن تلخيص الاستراتيجيات السابقة الممكنة للتوحيد المحاسبي بالشكل التالي:

الشكل البياني رقم 1.1: استراتيجيات التوحيد المحاسبي



Source: Salma Damak A yadi:De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France, Crifige, Université de Paris, P.8.

كما يلخص لنا الجدول التالي خصائص، إيجابيات وسلبيات الاستراتيجيات السابقة.

الجدول رقم 1.2: خصائص، إيجابيات وسلبيات استراتيجيات التوحيد المحاسبي

البيان / الإستراتيجية	A	B	C	D
1-الخصائص				
-مدخل التوحيد	-دولي خاص؛	-وطني عمومي، وطني خاص أو مختلط؛	-دولي خاص، دولي عام أو مختلط؛	-وطني عمومي، وطني خاص أو مختلط؛
-منظمات التوحيد	IASB؛	-الدولة و/أو المنظمات المهنية الوطنية؛	-سلطات دولية عمومية و/أو المنظمات المهنية الدولية غير IASB؛	-الدولة و/أو المنظمات المهنية الوطنية؛
-المعايير مقارنة مع IAS/IFRS	- قواعد متطابقة	-قواعد متشابهة	- قواعد مختلفة	- قواعد مختلفة
2-الايجابيات(المزايا)	- قابلية مقارنة القوائم المالية دون الحاجة إلى إعادة المعالجة؛ -سهولة الدخول إلى	- الحفاظ على سلطة التوحيد؛ -إعداد معايير ملائمة للظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد مع	- تبني معايير مشتركة مع دول أخرى؛ -الإجابة على رهانات سياسية	-المحافظة والرقابة على عملية التوحيد على المستوى الوطني؛ -إعداد معايير ملائمة

	الأسواق المالية الدولية؛ -مسار(سياق) التوحيد أقل تكلفة.	الأخذ بعين الاعتبار تطور التوحيد المحاسبي الدولي؛ -فرز واختيار أحسن القواعد؛ -تسهيل عملية مقارنة القوائم المالية؛	واقتصادية؛ -قابلية مقارنة القوائم المالية ممكنة ولكن محدودة؛ - مسار(سياق) التوحيد أقل تكلفة.	للظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد؛ -يساعد على تعدد الأنظمة المحاسبية؛ -تنويع عرض المعلومات والاختيارات المحاسبية.
3-السلبيات	-غياب الرقابة على مسار عملية التوحيد؛ -إمكانية الابتعاد عن حقيقة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد؛ -توحيد عرض المعلومات المحاسبية؛ -الحد من اختلاف النظم المحاسبية؛ -إمكانية تضارب المصالح (conflits) مع المنظمات المهنية وهيئات التوحيد الوطنية.	-إمكانية حصول الالتباس والغموض في المعايير التي تم إعدادها؛ -تحمل تكاليف إضافية للتكيف مع IAS/IFRS؛ -ضرورة التحسين لكل تطور حاصل فيIAS/IFRS ؛ -مشاكل إعادة المعالجة قليلة في حالة الانتقال إلى IAS/IFRS.	-غياب الرقابة على مسار عملية التوحيد؛ -التطبيق غالبا ما يكون محدودا؛ - إمكانية الابتعاد عن حقيقة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للبلد.	-مسار(سياق) التوحيد مكلف؛ -قد يؤدي إلى تضارب المصالح بين الدولة والمنظمات المهنية الوطنية؛ -إعداد قوائم مالية أقل قابلية للمقارنة على المستوى الدولي؛ -صعوبة الدخول إلى الأسواق المالية الدولية؛ - يتطلب تغييرات كبيرة في حالة الانتقال إلى مرجع محاسبي آخر.

Source: Salma Damak A yadi: De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France, Crifige, Université de Paris, P 24.

المبحث الثاني: التوافق المحاسبي الدولي

أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة- باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال- تختلف بمحتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر، وذلك حتى تعكس وتلبي احتياجات البيئة التي تعمل فيها من المعلومات المطلوبة، والتي بدورها تختلف من دولة إلى أخرى، متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة.

ومن أجل تجاوز كل هذه الاختلافات التي أصبحت تشكل عائقا أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية، ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة، حيث قامت العديد من المنظمات المحلية والإقليمية والدولية بمحاولات لتسوية بعض هذه الاختلافات والعمل على إيجاد أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، وذلك ما يسمح بالحصول على قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول وتكون مقروءة ومفهومة وتلبي احتياجات المستثمرين الدوليين من المعلومات، كما يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صيغة القبول العام.

المطلب الأول: مفهوم وفوائد التوافق المحاسبي الدولي

1- مفهوم التوافق المحاسبي

يقصد بالتوافق المحاسبي "محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها"[1].

ووفقا لـــ "B. Colasse" فإن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بأنه مسار مؤسساتي " Processus institutionnel" يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية الوطنية وبالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة[2].

كما اعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية، بالحد من مستوى تغيراتها، على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد.

واعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه مسار لا رجعة فيه (Irréversible) خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة[3].

[1] - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 270.

[2]- Bernard COLASSE, "Harmonisation comptable internationale". Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'Audit. Economica, Paris. 2000 .P 757.

[3]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 105.

وعموما، فإن هناك شبه إجماع للباحثين في الميدان على أن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المنوط به تحقيقه، وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن (للمؤسسة نفسها) وعبر المكان (لمؤسسات مختلفة)[1].

2- فوائد التوافق المحاسبي

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، إن هذه الدوافع لا بد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من عملية التوافق.

2-1 المؤسسات المعدة للقوائم المالية:

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات -خاصة الدولية منها- الوقت والمال والجهد الذي يبذل في توحيد قوائمها المالية وذلك لقلة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة، والتي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى[2]؛

- إنجاح عملية التسيير والمراقبة التي تقوم بها الشركات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناءا على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛

- تحسين عملية اتخاذ القرارات عند المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة[3]، بما يضمن الإقبال الكبير على استثمارات هذه الشركات.

2-2 الأطراف المستعملة للقوائم المالية:

إن الفائدة الأساسية التي يحققها التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية المتاحة وهو ما يسهل عملية تقييم الأداء للشركات، ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية.

ويبدوا منطقيا أن تخفيض درجة الاختلافات في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة، فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على التدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة[4].

أما رجال المصارف والمقرضون فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللين الماليين سوف يحصلون على تقارير مالية تتسم بالمصداقية وإمكانية الاعتماد عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي،

---

[1]- A.KADDOURI et A. MIMECHE, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007. Enag édition, Réghaia, Algérie. 2009 .P. 20.

[2]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 271.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، 2006، مرجع سبق ذكره، ص 373.

[4]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 270.

واستخدام المقارنات– التي تعتبر إحدى أهم الأدوات الرئيسية للمحلل المالي–تكون ممكنة ومبنية على أسس أكثر موضوعية، ومن ثم تزيد درجة الثقة في نتائج التحاليل المالية.

وبالمقابل لذلك فإن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء الشركة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو في صورة قروض، حيث أن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على المعلومات المنشورة بالتقارير المالية والتي تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، بما يسمح بتقييم فرص الاستثمار والإقراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لهم[1].

2-3- الأطراف الأخرى:

– تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، البنك الدولي، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية...لما يتيحه من خفض تكاليف الرقابة التي تتطلب في حالة وجود اختلافات أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، وهو ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع[2]؛

– إن طبيعة عمل الشركات التي تعمل في مجال المحاسبة والمراجعة الدولية، حيث تنتشر في العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات المتعددة الجنسيات وأحيانا الشركات المحلية في الدول التي توجد بها، فهي كثيرا ما تواجه مشكلة اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم وهو ما يلزمها بعمل برامج خاصة لكل دولة على حدة، وكذلك تأهيل المحاسبين وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية بالعالم، وهو ما يكبدهم جهدا وأموالا مضاعفة لطبيعة وخصوصية كل نظام محاسبي، ومن ثم فإن التوافق الدولي للمحاسبة سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها وبأقل كلفة ، وهو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف المراجعة ستنخفض كذلك[3]؛

– وما يمكن قوله خارج الأطراف السابقة الذكر، أن التوافق المحاسبي الدولي سوف يجعل من الممكن تعزيز وجود معايير محاسبية عالية النطاق إلى أقصى مستوى ممكن، وأن تكون متسقة مع الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والقوانين المختلفة[4]، وسيساهم ذلك في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول

[1]- المرجع السابق، ص 272.

[2]- Rochat M et autre, l'Audit des entreprises multinationals in comptabilité internationale, Vuibert edition, Paris, 1997, P 522.

[3]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 271.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، 2006، مرجع سبق ذكره، ص 375.

التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتطبيق الأنظمة المحاسبية الدولية، كما قد يسهم التوافق المحاسبي الدولي في رفع مستوى المهنة بها.

المطلب الثاني: مبررات التوافق المحاسبي الدولي

إن تزايد الاهتمام بالتوافق والاتساق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمية والدولية لم ينشأ من فراغ وإنما نشأ في الحقيقة استجابة لمجموعة من الظروف والدوافع التي لعل من أبرزها ما يلي:

1-**العولمة المالية**: تعتبر العولمة المالية من بين تجليات العولمة الاقتصادية، ويقصد بها حرية تحرك رؤوس الأموال مهما كان شكلها بين دول العالم دون قيد أو شرط[1]، ويمكن تلخيص أهم العناصر المرتبطة بها فيما يلي:

1-1- **تطور الأسواق المالية العالمية**: يعد انتشار الأسواق المالية من أبرز الخصائص التي أصبح يتميز به الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة، خاصة في الدول المتقدمة التي تعتمد عليها بشكل كبير ومباشر في تعبئة الادخار ومواجهة الاحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل من المؤسسات الاقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من استثماراتها، وما تطرحه الحكومات من سندات لتغطية العجز في ميزانياتها.

كما كان للأداء المالي الناتج عن تطور الهندسة المالية والإبداعات المالية الحديثة (الأدوات والمشتقات المالية) الأثر الأكبر في تطور الأسواق المالية، وتزامن ذلك مع تحرر القطاع المالي من كل أشكال القيود والضوابط التي كانت مفروضة على حرية انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود الدولية[2].

وكان لبزوغ فجر ثورة الاتصالات والمعلومات والتكنولوجيا الرقمية الدور البارز في هذا التحرر بما قدمته من إمكانيات ضخمة ساعدت على ربط الأسواق المالية والمتدخلين فيها، ومكنتهم من التواصل وتبادل المعلومات التي تمثل إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المؤسسة أو القطاع أو الدولة، ولا يمكن لهذه المعلومات أن تكون ذات فائدة كافية ما لم تكن قابلة للمقارنة، هذه المقارنة التي تعتمد على معايير وأسس للقياس قد تختلف بين دولة وأخرى وبين قطاع وآخر وبين شركة وأخرى، مما يؤدي إلى تشويه القياس وتشويه المقارنة وتضليل متخذي القرارات[3].

[1]- بعلوج بوالعيد، العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2007، ص 7.

[2]- مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي-المفهوم المبررات والأهداف، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 2002/01، ص 119.

[3]- مأمون حمدان، ملتقى حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية، صادر عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، بيروت، 2008.ص 5.

واعترافا بأهمية الإفصاح المحاسبي في صنع قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية، فقد اهتمت المعاهد والجمعيات العلمية بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي لا بد من توافرها، فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في نشرته رقم (1) أهداف التقارير المالية كالتالي[1]:

- تقديم معلومات للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك الدائنين ومستخدمي البيانات في تحديد وتوقيت درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المتوقعة من التوزيعات أو الفوائد، والتدفقات الناتجة عن بيع أو استيراد واستحقاق الاستثمارات المالية والقروض، تتأثر التدفقات المتوقعة بقدرة المؤسسة على خلق نقدية كافية لمواجهة الالتزامات في التوزيعات والفوائد وأقساط القروض وسدادها عند استحقاقها، كما تتأثر أيضا بتوقعات المستثمرين والدائنين بالقدرة الربحية للمؤسسة مما ينعكس على أسعار الأسهم؛
- تقديم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة، ورغم أن قرارات الاستثمار والتمويل تعكس توقعات المستثمرين بالأداء المستقبلي للمؤسسة، إلا أن هذه التوقعات تبنى في الغالب على تقييم الأداء السابق.

1-2-**قيود الهيئات الرقابية** (SEC): إن السوق المالية الأمريكية وباعتبارها أكثر الأسواق المالية كفاءة ونضجا وكبرا من حيث حجم التداول، تفرض بالإضافة إلى الشروط العامة المعمول بها في معظم الأسواق العالمية، إلزام الشركات الراغبة في دخول السوق المالي في الولايات المتحدة الأمريكية (NYSE) أن تقوم بإعداد مقاربة لقوائمها المالية المجمعة استنادا إلى المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US_GAAP)*، إضافة إلى الإمداد بكل المعلومات الضرورية التي لا تتضمنها القوائم والتقارير المالية المعدة حسب المعايير الوطنية للشركة، وذلك حرصا على حماية مصالح المستثمرين خاصة الأفراد والعمل على ضمان حق المستثمرين في الحصول على المعلومات الملائمة من الشركات المسعرة.

لذلك كان لزاما على الشركة الألمانية (Daimler Benz) -قبل اندماجها مع شركة (Chrysler)- بمناسبة إدراج أسهمها في السوق المالي الأمريكي سنة 1993 إعادة معالجة قوائمها المالية (المعدَّة أساسا حسب القانون الألماني) استنادا للمبادئ المحاسبية الأمريكية (US_GAAP)، ولقد أظهرت عمليات المقاربة التي قامت بها الشركة الألمانية تباين واختلاف بين حساباتها السنوية المعدة وفق نظامين محاسبيين مختلفين، فلقد

---

[1]- Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting concept N°01: Objectives of Financial Reporting by Buisiness Enterprises. D'après: www.fasb.org, Consulté le: 01/01/2010 à 16 h:10.

* - لا تعتبر معايير المحاسبة الدولية أساسا مقبولا لإعداد القوائم المالية من قبل هيئة تداول الأوراق المالية للشركات المسجلة في البورصات الأمريكية، ولا يمكن التنبؤ إذا كانت هذه اللجنة ستقبل القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المقدمة من المسجلين غير الأمريكيين، وقد عبرت اللجنة في 1996م عن دعمها لأهداف IASC في إيجاد معايير محاسبية لإعداد القوائم المالية تستخدم في العروض والعطاءات عبر الحدود.ومع ذلك فقد ذكرت الهيئة أن هناك شروطا يجب توفرها حتى تقبل المعايير الدولية، وبهذه الشروط تكون الهيئة قد منحت نفسها مرونة كبيرة من حيث مدى إمكانية قبولها بالمعايير الدولية من المسجلين الأجانب، وهذه الشروط هي:

- يجب أن تشتمل المعايير على مجموعة من البيانات الرسمية التي تكون أسس محاسبية شاملة ومقبولة عموما؛
- يجب أن تكون المعايير ذات جودة عالية ويجب أن تؤدي إلى قابلية المقارنة والشفافية ويجب أن تقوم بالإفصاح الكامل؛
- يجب أن يترجم ويستخدم المعيار بصرامة.

حققت الشركة بموجب المبادئ المحاسبية الألمانية المحلية (HGB) في سنة 1993م نتيجة ايجابية قدرت بـــ 370 مليون دولار، في حين نتج عن استعمال (US_GAAP) الحصول على نتيجة سلبية قدرت بـــ 1 مليار دولار، ويعود هذا الفرق الهائل إلى الفروق الموجودة بين النظامين المحاسبيين الألماني والأمريكي، وأثر اختلاف الأنظمة المحاسبية على سياسة الاتصال الدولية[1].

2- توسع الأنشطة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات:

إنَّ تعاظم قوة الشركات المتعددة الجنسيات لتشمل أصقاع المعمورة سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول أو السيطرة على شركات تابعة[2]، ومع زيادة وتوسع أعمالها الدولية وتسارع حركة التجارة الدولية بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، ومع تطور الأسواق المالية وزيادة حجم التجارة الدولية التي تحركه هذه الشركات الدولية، وعلى اعتبار أن هذه الشركات هي القوة المؤثرة في مجال تطوير المحاسبة الدولية، ولمعالجة هذه الأعمال والأحداث الاقتصادية على المستوى الدولي، كان لزاما إتباع استراتيجيات معينة في مجال المعالجة المحاسبية لمثل هذه الأنشطة من أجل اتخاذ القرارات الضرورية في الوقت الملائم، لكن المشكل الذي يطرح نفسه على هذا المستوى هو وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية بين البلدان التي توجد بها الشركة الأم وبين البلدان التي تتواجد فيها الشركات التابعة، وهو ما ينجم عنه صعوبات في إعداد التقارير المالية بموجب المعايير المحاسبية المحلية لتلك البلدان العاملة فيها، ومن هنا كانت الضرورة ملحة لإيجاد حلول للمشكلات المحاسبية على المستوى الدولي، وبالتالي السير قدما نحو التوافق المحاسبي الدولي، الذي يحقق مصلحة الشركات الدولية و يسهل أعمالها.

المطلب الثالث: معوقات التوافق المحاسبي الدولي

إذا كان توفير التوافق في المعايير المحاسبية أمرا مرغوبا فيه على المستوى الدولي، فإن تحقيق هذا الهدف ليس أمرا سهلا، فهناك عقبات كثيرة نعترض تحقيقه ويتوجب مراعاتها من قبل جميع الجهات الساعية لتوفير مثل هذا التوافق[3]، وعموما فإن أبرز المحددات والقيود التي تواجه التوافق المحاسبي هي:

1- **القومية:** قد يكون شعور البعض بالقومية أو التعصب القومي حائلا يقف دون قبول أي شيء من الخارج حتى لو كان ملائما له، ولهذا قد يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما ببعض الممارسات من المعايير المحاسبية الدولية من جهات خارجية بمثابة مساس بسيادتها وليس من السهل الاستجابة له وقبوله[4].

[1]- International Financial Reporting Standards, the Institute of Chartered Accounting in England and Wales (ICAEW), 2008, P.4.

[2]- مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص4.

[3]- فريدريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004، ص 274.

[4]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 274.

ويظهر ذلك جليا في بعض الدول النامية، حيث يتم النظر إلى المعايير المحاسبية الدولية المصدرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، ولا تعطي الاهتمام الكافي لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية، وبالتالي فإنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات.

ومن صور القومية كذلك نجد حتى البلدان المتقدمة قد تنفر من تغيير المعايير المحلية الخاصة بها والتي أعدت بعناية واستغرقت وقتا طويلا لإعدادها، وقد تكون أكثر درجة من المعايير المحاسبية الدولية من ناحية ملاءمتها للبيئات المحلية وتحقيق المتطلبات الخاصة، وبالتالي فإن تبني المعايير الدولية بدلا من المعايير المحلية يمكن اعتباره تخفيضا من درجة ومستوى النظم المطبقة محليا[1].

2- **الاختلافات البيئية والتفاوت الاقتصادي بين الدول:** تعكس المحاسبة إلى حد كبير حاجات البيئة التي تعمل بها وأن أهداف أي نظام محاسبي مرتبطة بتلبية احتياجات تلك البيئة. ومن المعروف أن السياسات المحاسبية تصاغ في بعض الأحيان للحصول إما على أهداف اقتصادية أو سياسية متوافقة مع النظم الاقتصادية أو السياسية المطبقة بالدولة، وطالما أن هناك أملا ضعيف في الحصول على نظام اقتصادي وسياسي دولي واحد فإنه من الممكن التوقع أن الاختلافات في الأنظمة السياسية والاقتصادية ستستمر كعائق أمام التوافق الدولي للمحاسبة.

كما أن التفاوت الاقتصادي بين الدول النامية والدول المتقدمة يجعل من احتياجات البيئة لنوع وشكل المعلومات في كل من المجموعتين مختلفة اختلافا جوهريا وهو ما ينعكس على طبيعة الأنظمة المحاسبية التي يجب أن تطبق في كل منها حتى تلبي تلك الاحتياجات المختلفة، وبالتالي فما يراه البعض أن عملية وضع نظام محاسبي عالمي قد لا يكون بمقدوره تلبية الاحتياجات المختلفة والمتنوعة.

وعموما فإن نجاح عملية التوافق الدولي في ظل هذا التباين بين الدول يتطلب الاتفاق على المستوى المطلوب للإفصاح المالي للشركات والمعلومات الملائمة للمستخدمين وكذلك المطلوب للتقارير واسعة النطاق التي تساعد في التخطيط على المستوى الوطني، ومعايير المحاسبة والمراجعة المطلوبة التي تعطي الحسابات المستوى المطلوب من إمكانية الاعتماد عليها في البيئات التي توجد فيها[2].

3- **اختلاف النظم القانونية:** يوجد في العديد من البلدان تدخل مباشر للحكومات على طبيعة مهنة المحاسبة، بشكل أو بآخر، وحتى على مستوى إصدار المعايير المحاسبية، حيث يتطلب ذلك إصدار تشريعات وسن قوانين، وهذا لأن إصدار المعايير المحاسبية يعتمد على نظم قانونية رسمية[3]، ولهذا فإن تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية المبنية عليها يستلزم إجراء تغييرات في القوانين والتشريعات المحلية وهذا ما ترفضه أغلب

[1] -أمين السيد أحمد لطفي، 2006، مرجع سبق ذكره، ص.ص 279-280.

[2] -أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 389.

[3]- BERNHEIM YVES, La difficile harmonisation européenne, Option Finance N°516,28/09/1998. p.26 .

الحكومات، أو أن تقوم الشركات (على سبيل المثال الدول الاسكندينافية) بإصدار نوعين من التقارير المالية، تكون واحدة منها لتلبية الاحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية، والأخرى معدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

4- **القصور في تعريف أهداف القوائم المالية والقوانين المحلية المتعارضة:** إن وجود اختلافات في تحديد مفهوم وأهداف القوائم المالية يعتبر من الأسباب التي أدت إلى وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية، بل يعتبر هذا الاختلاف من بين أهم المشاكل التي تعيق التوافق المحاسبي الدولي، فلجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" ترى بأن أهداف تلك القوائم هو خدمة احتياجات المستثمرين، كما أن اللجنة ترى بأنه يمتد هذا المدى ليشمل المقرضين والعاملين، ولكنها لم توفر احتياجات واهتمامات الحكومات بتلك القوائم سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة، فإذا لم يتم الاتفاق على أهداف مشتركة للقوائم المالية، سيكون من الصعب الوصول إلى تطوير المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، والتي ينبغي أن تلقى قبولا من قبل جميع الأطراف المستخدمة لتلك القوائم[1].

يوجد إشكال آخر يعيق عملية التوافق المحاسبي الدولي ويتمثل في وجود قوانين محلية متعارضة كقانون الشركات المحلية وقوانين الضرائب، فمتطلبات قوانين الشركات في بعض الدول تعيق تطوير أداء فعال لمعايير محاسبية جديدة، فبعض القوانين مثلا يحضر استخدام ممارسات محاسبية معينة، وبعضها الآخر يحضر استخدام الممارسات المحاسبية التي لا تتماشى مع الحقائق الاقتصادية الأساسية، فعلى سبيل المثال نجد أنه في ألمانيا يمنع استخدام طريقة الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، بينما نجد أن تلك الطريقة مستخدمة بشكل واسع في دول كثيرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا.كما تعتبر الشهرة في الولايات المتحدة الأمريكية من الأصول الثابتة، ويؤثر الجزء المهتلك منها على الدخل، بينما في انجلترا يمكن خصم قيمتها من حقوق الملكية مباشرة[2].

وكذلك نجد أن القوانين السويسرية تسمح باستخدام الاحتياطات الخاصة التي قد تغير من الحقائق الاقتصادية، كما أن قوانين الضرائب في كثير من الدول تعيق تطوير المعايير المحاسبية لأن نظم تحصيل الضرائب مختلف دوليا، وهذا ناتج عن اختلاف المبادئ والأنظمة المستخدمة دوليا، كل ذلك يشكل حاجزا أمام تحقيق توافق محاسبي دولي[3].

---

[1]- شنوف شعيب، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر،2007، ص99.

[2]- ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002- 2003، ص149.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، 2006، ص.ص 385، 386.

5- **الهيئات المحاسبية المهنية**: ليس هناك فائدة من تطوير مهنة المحاسبة بشكل متوافق دوليا إلا إذا كانت هناك هيئة محاسبية مهنية فعالة ومؤثرة سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام، لأن هذه الهيئات المهنية هي التي تعمل على تحقيق التوافق الدولي عن طريق معالجة المشاكل المحاسبية الموجودة[1].

فبعض الدول وخاصة النامية منها تفتقد لوجود مثل تلك الهيئات، وبذلك يكون من الصعوبة بمكان المضي قدما في عملية التوافق الدولي[2].

وعلى العكس من ذلك فإن وجود وقوة تلك الهيئات قد يعمل بعكس عملية تحقيق التوافق الدولي، لأن تلك الهيئات هي التي يمكن أن تدعم العوائق القومية سالفة الذكر، فالمهنة القوية سوف تشعر بأنها مؤهلة بشكل كاف لمعالجة مشاكل المحاسبة في بلدها وسوف تقوم بحلها بدون النظر إلى التطورات الحاصلة في دول أخرى أو إلى التنظيمات الدولية.

6- **غياب قوة الإلزام بالتنفيذ**: لاشك أنه بدون وجود قانون دولي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة ستواجه صعوبات ضخمة، فلجنة معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق المحاسبي الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، وليس لها أي سلطة تلزم بها أعضاءها بتبني وتطبيق ما يصدر عنها من معايير وتعليمات. ولهذا فإن وجود سلطة تلزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات، وكذلك التنسيق والتعاون مع الحكومات والهيئات المهنية، سيساهم بدون شك في تحقيق توافق محاسبي دولي[3].

المطلب الرابع: الجهود المبذولة للتوافق الدولي والإقليمي

إن عملية إعداد ومراجعة المعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى وجود قبول عام وواسع لتطبيق هذه المعايير، وعملية التنسيق في حد ذاتها وجدت نظرا للاختلافات والتباين الموجود بين المعايير الوطنية المختلفة، وفي العمل من أجل تحقيق عملية التوافق المحاسبي الدولي. لذلك نجد أن عددا من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حاليا بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح، بعضهم يعمل ويهتم بهذا الموضوع على مستوى عالمي وبعضهم على مستوى إقليمي.

1-المنظمات العالمية العامة:

وتشمل المنظمات العالمية العامة كل من:

1-1 **الأمم المتحدة** (UN): تجسدت اهتمامات الأمم المتحدة بموضوع التوافق المحاسبي الدولي من خلال فوج العمل حول الشركات المتعددة الجنسيات، الذي استحدث لجنة مكلفة بدراسة المعلومة القطاعية لهذه

[1]- شنوف شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، 2004، مرجع سبق ذكره، ص 385.

[3]- المرجع السابق، ص.ص 387، 388.

الشركات بضغط من ممثلي الدول النامية، إلا أن مجموع التوصيات الصادرة عن هذه اللجنة أهملت من قبل الدول المتقدمة[1].

ومع ذلك تواصل اهتمام الأمم المتحدة بموضوع المحاسبة الدولية، وتشكل لهذا الغرض كتابة متخصصة تعمل تحت وصاية ندوة الأمم المتحدة والتنمية (CNUCED)، أوكلت لها مهمتين أساسيتين:

- تقديم المساعدة التقنية الدائمة، وبالأخص للدول النامية التي تتحول نحو اقتصاد السوق؛
- تنظيم ندوة سنوية حول المشاكل المحاسبية المعاصرة.

تشكل أعمال اللجنة بواسطة (ISAR) مصدرا مهما للمعلومات بالنسبة للحكومات التي تجد في هذه الأعمال قاعدة تقنية تساعدها على اتخاذ القرارات في مجال المحاسبة، أو بالنسبة للباحثين في مجال المحاسبة الدولية، والأعمال الهادفة لتبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS).

كما أصدرت الندوة مجموعة من التوصيات الموجهة للشركات المتعددة الجنسيات، لأن الندوة لا تهدف لإصدار المعايير بقدر ما تهدف إلى تقديم المساعدة للدول النامية فيما يتعلق بالمشاكل المحاسبية بواسطة "ISAR" الذي يسعى إلى تحقيق الإجماع ويقتصر دوره على الأخبار والتأثير[2].

2-1 **منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية** (OCDE): إن جهود الأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة الشركات المتعددة الجنسيات لأعمالها الدولية، توجت بظهور منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وهي منظمة دولية تأسست في عام 1960 عن طريق حكومات 24 بلدا صناعي، وتهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسات المتعلقة بالاقتصاد والطاقة وتشجيع النمو الاقتصادي والتنمية في الدول الأعضاء، أي أنها توفر الآلية المناسبة للتشاور بين الدول الأعضاء حول الأمور الاقتصادية العامة التي تشغلها مثل قضايا ميزان المدفوعات ومعدلات الصرف[3].

وفي عام 1985 عقدت المنظمة ندوة حول توافق المعايير المحاسبية على صعيد دولي، حضرها ممثلون من الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمون متنوعون حضروا الندوة ودعموا فكرة التوافق المحاسبي، وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق الدولي للمحاسبة، وقد أصدرت المنظمة في عام 1976 دليل عمل للشركات المتعددة الجنسيات يتضمن الإفصاح الاختياري للمعلومات المالية، وحديثا بدأت المنظمة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعايير المحاسبية وإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة[4].

---

[1]- Haller Axel et Zalto Peter, Différences nationales et l'harmonisation comptable in comptabilité internationale, Vuibert édition, Paris.1997, p19.

[2]-مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 125.

[3]- نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1998م، ص 64.

[4]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص.ص،278، 279.

2-المنظمات العالمية الخاصة:

وتشمل المنظمات العالمية الخاصة كل من:

2-1 **الاتحاد الدولي للمحاسبين** (IFAC): لقد سبق وجود الاتحاد الدولي للمحاسبين العديد من المنظمات الدولية التي لعبت دورا أساسيا في وجود هذا الاتحاد وذلك بداية من عام 1904م عندما انعقد أول مؤتمر دولي للمحاسبة بهدف عام هو زيادة تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين في الدول المختلفة، ثم جاء المؤتمر الدولي العاشر والمنعقد سنة 1972 بـــ "سيدني" والذي كان ذا جهود مثمرة باتجاه توحيد المعايير على المستوى العالمي، ففي هذا المؤتمر تم تشكيل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة وهو ما يعرف بـــ (ICCAP) بهدف إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب، وكذلك إنشاء منظمات محاسبية إقليمية.

وفي عام 1977 تم إلغاء اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة ليحل محلها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)[1]، وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته، 159 عضوا ومنظمة في 124 دولة، يمثلون أكثر من مليونين ونصف محاسب. ويعمل الاتحاد على تطوير مهنة المحاسبة وتعزيز نطاقها العالمي، عن طريق إصدار معايير مهنية متوافقة، والتشجيع على اعتمادها، لتمكين المحاسبين من توفير خدمات عالية الجودة وبشكل متسق، حماية للمصلحة العامة، وتحقيقا لمهامه فإن الإتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس[2].

ومن أهم الأهداف التي يسعى الاتحاد لتحقيقها ما يلي[3]:

- وضع معايير دولية عالية الجودة ودعم اعتمادها واستخدامها؛
- تسهيل التعاون والتنسيق بين مختلف الهيئات الأعضاء فيه؛
- دعم التعاون والعمل المشترك مع المنظمات الدولية الأخرى باعتباره الهيئة الدولية الراعية لمهنة المحاسبة.

2-2 **لجنة معايير المحاسبة الدولية** (IASC): تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة مستقلة تأسست في 29 جوان 1973 تبعا لاتفاق بين الهيئات المحاسبية المهنية الرائدة في (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية). وقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الهيئات المهنية في معظم دول العالم سواء من أوروبا أو آسيا أو غيرها، ويجب على كل عضو جديد في اللجنة أن يتعهد باستخدام أفضل المحاولات في التأكد من أن

[1]- المرجع السابق، ص 281.

[2]- مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، ص 4.

[3]- www.ifac.org, consulté le : 07/02/2010.

يتم تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بدولته، وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية الهيئة المستقلة الوحيدة التي عهدت إليها الهيئات المحاسبية المهنية الأعضاء بمسؤولية وصلاحية إصدار معايير محاسبية دولية.

ولقد كان الهدف من تأسيس تلك اللجنة منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في 2001 محددا في الآتي[1]:

- اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك العمل على تشجيع الدول والمنظمات على مراعاتهم وقبولهم لهذه المعايير عالميا؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق اللوائح والإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية بما يسمح بالقابلية للمقارنة.

أما تمويل لجنة معايير المحاسبة الدولية فيقع من جهة على عاتق أعضاءها وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومن جهة أخرى من مساهمات الشركات المتعددة الجنسيات وكذا مكاتب المحاسبة الدولية[2].

2-3- **المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة** (OICV): هي منظمة دولية تأسست سنة 1983م، وهي تضم الهيئات العمومية المنظمة للأسواق المالية، وتضم أكثر من 190 عضو موزعين بين الأعضاء العاديين (membres ordinaires) متمثلين بالهيئات المنظمة لسوق القيم المتداولة وأعضاء منتسبين (membre affiliés) والمتمثلين في البورصات والمؤسسات المالية...، إضافة إلى عدة لجان ومجموعات عمل يشكلون القوة الضاربة لهذه المنظمة.

وتهدف هذه المنظمة إلى وضع معايير دولية تسمح بزيادة الفعالية والشفافية في أسواق القيم المتداولة وحماية المستثمرين وتسهيل الشراكة بين الهيئات المنظمة للأسواق المالية للحد من جرائم الأموال[3]. هذا وتبدي المنظمة اهتمامات كبيرة حول موضوع التوافق المحاسبي الدولي نتيجة للأثر السلبي للاختلاف بين القيود الوطنية في مجال المحاسبة على العرض متعدد الجنسيات للقيم المتداولة والتسعير في الخارج، وانعكاساتها على قرارات الاستثمار الدولية.

وفي ظل التطورات التي تعرفها الأسواق المالية الدولية والاحتجاجات المتكررة التي تفرضها هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) على الشركات الأجنبية الراغبة في دخول السوق الأمريكية ورفضها العمل بمبدأ الاعتراف المتبادل، اتجهت (OICV) نحو لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)[4]، حيث توصلت (IASC وOICV) في جويلية عام 1995 إلى اتفاق العمل معا من أجل تحقيق التنسيق بين معايير المحاسبة الدولية، وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتعديل بعض معاييرها إرضاء لـــ(OICV) وإجابة لاحتياجاتها ومطالبها. كما أن الشركات التي تعمل في البلدان الأعضاء بتلك المنظمة والذين يتبنون معايير المحاسبة الدولية

---

[1]- Bernard Raffounier, et autres. Comptabilité internationale, Vuibert édition, France, Septembre, 1997, p.33.
[2]- Idem.
[3]- Autorité des marchés financiers, www.amf-France.org, consulté le : 05/01/2010 à 18 h.00.
[4]- Gelard GILBERT, Une réforme de la normalisation comptable Française, in RF C N°274 ,Paris, 1/1996. p.84.

يكونوا قادرين على قيد أوراقهم المالية في جميع الأسواق المالية في العالم، دون إلزام هذه الشركات بإعادة معالجة قوائمها المالية أو تقديم معلومات إضافية[1].

وفي 17 ماي من سنة 2000 أعلنت (OICV) تبنيها رسميا لمعايير المحاسبة الدولية التي بلغ عددها آنذاك 30 معيارا ماعدا المعايير (15،26، 30، 41)، وأوصت هيئات البورصات العالمية (Autorité Boursières) على قبول استعمال المعايير المحاسبية الدولية من طرف (émiteurs transnationaux) للدخول إلى الأسواق المالية العالمية[2].

وفي 2008/04/06، نشرت (OICV) بيانا تدعوا فيه الشركات المدرجة إلى تحديد النظام المحاسبي المستخدم في إعداد الحسابات، فالشركات التي تعرض قوائم مالية وسيطية (intermédiaires) وسنوية (annuels) والمعدة بناء على معايير وطنية، مختلفة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو مكيفة حسبها، ملزمة أن تقدم على الأقل المعلومات التالية[3]:

- إعلان صريح عن المرجع المحاسبي الذي تستند عليه المبادئ المحاسبية؛
- إعلان صريح عن المبادئ المحاسبية المطبقة من قبل الكيان عن كل العمليات المحاسبية الأساسية؛
- توضيح أصل المعايير المحاسبية التي تستند عليها المبادئ المحاسبية؛
- إعلان فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها استنادا إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ؛
- إعلان يوضح مواطن الاختلاف بين المعايير المحاسبية المستخدمة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

3- المنظمات الإقليمية العامة:

شهدت العقود الأخيرة تكوين أو ظهور عدد من التكتلات الاقتصادية الإقليمية والتي تتفق خلالها مجموعة من الدول للعمل مع بعض على رفع المستوى الاقتصادي والصناعي لكل منهم وتطوير النشاطات الاقتصادية والصناعية فيما بينها. وحتى يسهل قيام تلك النشاطات بين دول التكتل، فإن الأمر يتطلب وجود نوع من الاتساق والتوافق في القوانين والمعايير والممارسات المحاسبية بهذه الدول، ومن أهم المنظمات الإقليمية العامة نجد:

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص.ص 405، 407

[2]- www.iasb.org.uk / www.oicv.com.

[3]-www.focusifrs.com, consulté le : 05/01/2010 à 18.15h.

3-1-**الإتحاد الأوروبي** (UE): أوجدت اتفاقية روما الإتحاد الأوروبي عام 1957 بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء، ولقد اهتم الإتحاد الأوروبي بموضوع التوافق المحاسبي منذ بداية تأسيسه[1].

وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي ليس لها سلطة تلزم تطبيق معاييرها المحاسبية، فإن المفوضية الأوروبية (CE) -وهي الهيئة التنفيذية للاتحاد الأوروبي- لها كامل القوة الملزمة للدول الأعضاء لإتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة[2]، لذلك فإن القوانين المحاسبية للدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي تحكمها وتؤطرها[3]: التوجيهة الرابعة 1978م والمتعلقة بالحسابات الفردية "comptes individuels" و التوجيهة السابعة 1983م المتعلقة بالحسابات المجمعة "comptes consolidés "

- **التوجيهة الرابعة** (la quatrième directive ,N° 78/660 CEE): تم اعتمادها بتاريخ 25 جويلية 1978م وتضمنت 62 مادة، وتوضح القواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية الرئيسية، الميزانية (المادتين 9،10)، حساب النتائج (المادتين 23 و26) والملحق، وتسمى هذه القوائم بموجب هذه التوجيهة بالحسابات السنوية (comptes annuels). كما توضح هذه التوجيهة كذلك قواعد وطرق التقييم (من المادة 31 حتى المادة 42)، والتي ترتكز على مبدأ كلفة الحيازة أو سعر التكلفة[4]، إلا أنها تسمح بقواعد بديلة كالمحاسبة بالقيمة الجارية.

-**التوجيهة السابعة** (la septième directive ,N° 83/349 CEE): صدرت في 13 جوان 1983 وتضمنت 51 مادة، وعالجت طرق إعداد و عرض القوائم المالية المجمعة، والمعلومات المكملة الواجب إدراجها في الملحق، وكسابقتها فتحت هذه التوجيهة المجال أمام تباين الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية في مجال التجميع نتيجة لاعتماد الخيارات (Les options).

لقد سمحت هاتين التوجيهتين بتحسين نوعية القوائم المالية الفردية والمجمعة، في حين أن مقارنة الأداء بين المؤسسات يبقى صعبا نوعا ما نظرا لاحتوائها على خيارات متعددة أي إمكانية تقييم محاسبة وتقييم نفس العملية بطرق مختلفة، ذلك ما شكل مصدرا لاختلاف الممارسة المحاسبية.

بالرغم من الاهتمام المبكر للإتحاد الأوروبي بمسألة التوافق المحاسبي بين الدول الأوروبية، وبالرغم من الجهود المبذولة من أجل إرساء هذا التوافق، إلا أن هذا الأخير صادفته عدة عوائق نتجت عن طبيعة الخيارات التي اعتمدتها هذه التوجيهات حيث أدت إلى مرونة كبيرة في الممارسة المحاسبية وبالتالي اختلافها، ولعل ما زاد

[1] - OBERT Robert, La pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Dunod édition, Paris, 1994, P.23.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، 2006،مرجع سبق ذكره، ص415.

[3]- A. KADDOURI & A. MIMECHE, Op-Cit, P 23.

[4]- Idem.

من حدتها، هو التباعد الكبير في آجال تبني وفرض تطبيق التوجيهات من خلال التنظيم المعمول به في كل دولة[1].

كما كان لتنامي النشاط الدولي للشركات الأوروبية الأثر البالغ في الحد من آثار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين في أوروبا، نظرا لأن اهتمام هذه الشركات أصبح يتعدى الاعتبارات الأوروبية إلى اعتبارات عالمية، إضافة إلى تواجد ممثلي الدول الأوروبية في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، التي أصبحت معاييرها ملزم لكل الشركات الأوروبية المدرجة في البورصة، وذلك ابتداء من 2005.

3-2 **مجلس المحاسبة الإفريقي**(AAC): تأسس مجلس المحاسبة الإفريقي في أعقاب المؤتمر الدولي حول الأنظمة المحاسبية في إفريقيا والمنعقد بالجزائر سنة 1979م[2]، ويضم 27 بلدا إفريقيا، يقع مقره بكينشاسا عاصمة جمهورية الكونغو الديمقراطية.

هدف المجلس يشتمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الإفريقية، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمحاسبة وفي الميادين الأخرى ذات العلاقة. وفي هذا الصدد فقد تم تشكيل اللجنة التقنية الإفريقية للتوحيد المحاسبي، بهدف إعداد مشروع نظام محاسبي إفريقي مرجعي (SCAR) صالح لكل الدول الإفريقية، تم نشره سنة 1985م، وهي السنة التي اعتبرت فيها منظمة الوحدة الإفريقية بأن المجلس الإفريقي للمحاسبة هو الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في إفريقيا، إلا أن عدم تمثيل المجلس الإفريقي للمحاسبة لمختلف الهيئات المحاسبية الإفريقية وكل التيارات الفكرية، حال دون نجاح هذا النظام الذي لم يستطع تحقيق الإجماع الذي كان مطلوبا لكي يصبح صالحا لكل الدول الإفريقية.

كما أن إحدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الإفريقية هو بسبب الماضي الاستعماري الذي خلف وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة الموجودة بالقارة وهما النموذج الإنجليزي والنموذج الفرنسي[3]. وأنه يتوجب على المجلس في المستقبل أن يعطي أهمية إلى البعد الإفريقي والاحتياجات المحاسبية في كل دولة.

4- المنظمات الإقليمية الخاصة:

توجد مجموعة من المنظمات الإقليمية الخاصة التي تبذل جهودا متفاوتة في محاولة لإيجاد نوع من التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي، ومن أهم هذه المنظمات الإقليمية الخاصة نجد:

4-1 **إتحاد المحاسبين الأوروبي**(UEC): وجدت هذه المنظمة في عام 1951، حيث كانت تدور في ذلك الوقت نقاشات حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة، ولكن هذه النقاشات لم تكلل بالنجاح، وفي المقابل أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 122.

[2]- Conseil Africain de la comptabilité 1979 :Le système comptable en Afrique, colloque, Alger 11-13/06/1979.

[3]- Samuels J.M and Piper A.G, "International Accounting: Aservey Croom Helem, London & Sidney, 1985, P111.

من أكثر من 20 دولة، ومن أهم أهداف الإتحاد تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى الدول الأعضاء، ويجتمع الإتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات.

وقد عقد أول مؤتمر في عام 1953 بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي، وقد شكل المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، حيث كان ينظر في ذلك الوقت إلى الدليل المحاسبي بأنه وسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية، وفي عام 1966 بدأ الإتحاد بإصدار مجلة الإتحاد الأوروبي، وتعتبر الإصدارات أساسا للدول الأوروبية، وقد ساعدت على تقليص الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء.

وعلى الرغم من أن المنظمة بقيت أكثر من ثلاثين سنة، إلا أن تأثيراتها تبدوا ضعيفة، كما أن المجلة أقفلت سنة 1980بسبب قلة الدعم، وفي سنة 1986 تغير اسم هذا الإتحاد إلى فدرالية المحاسبين الأوروبيين(FEE) [1].

2-4 **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**(ASCA)[2]: تأسس لمجمع العربي للمحاسبين القانونيين سنة 1984 من عدد من المحاسبين العرب كهيئة محاسبية غير ربحية تهدف إلى الارتقاء بعلم المحاسبة والإدارة والمواضيع الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، وقد عمل المجمع جاهدا وبشكل مستمر على استيفاء كافة المتطلبات المهنية التي تؤهله للحصول على المكانة الدولية اللائقة، وعليه فقد أصبح المجمع عضوا فعالا في الهيئات والمنظمات الدولية كالإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، ..الخ.

وبتكليف من هذين الأخيرين شارك المجمع في إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق الدولية (ISA) وترجمتها إلى اللغة العربية.

ويعمل المجمع على رفد الوطن العربي بالمحاسبين العرب ذوي المؤهلات العلمية والعملية التي لا تقل بمستواها عن المؤهلات الدولية المعروفة، بالإضافة إلى المواكبة المستمرة للأحداث الاقتصادية وتطوير ونشر الأفكار والمفاهيم الجديدة والحديثة في عالم المال والأعمال من أجل إكساب أعضاءه ومنتسبيه القدرة على مجاراة التطور والإبداع في مهنتي المحاسبة والتدقيق.

3-4 **جمعية أمم جنوب شرق آسيا لإتحاد المحاسبين** (AFA): تأسس الاتحاد عام 1977م من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا والتي كانت عندئذ اندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلاند، وقد عقد أول مؤتمر لها في عام 1978.

---

[1]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 286.

[2]- www.ascasociety.org, consulté le 05/01/2010.

وفي عام 1979م أصدر الاتحاد أول معايير محاسبية، وفي عام 1980م أصدر أول معايير مراجعة، ويشرح رئيس الاتحاد على الرغم من أن الاتحاد أصدر هذه المعايير، فإن الدول الأعضاء لا يجب أن ينظر لها بأنها تنهج نهجا خاصا بها بإصدار معايير آسيوية صرفة. وتعتبر جهود اتحاد المحاسبين لدول جنوب شرق آسيا مكملة لتلك التي تقوم بها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومصدرا لوجهات نظر بلدان جنوب شرق آسيا قي وضع المعايير الدولية من قبل هاتين المجموعتين، وتعمل (AFA) على تعديل المعايير الدولية للمحاسبة بما يتلاءم واحتياجاتها الخاصة[1].

المبحث الثالث: النموذج الدولي للتوحيد المحاسبي

يعكس التوحيد المحاسبي الدولي التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد العالمي الذي يسير في اتجاه عالمية الأنشطة الاقتصادية وتحرير حركة رؤوس الأموال...وهي العوامل التي حثت الشركات المتعددة الجنسيات على العمل في اتجاه إرساء إطار ينظم ويضبط الممارسة الدولية للمحاسبة، بهدف ضمان توافق وانسجام دولي في إجراءات المعالجة المحاسبية ومخرجات المحاسبة المتمثلة في القوائم المالية الختامية، بما يضمن القراءة الموحدة لهذه القوائم، ولقد توجت هذه المجهودات سنة 1973م بتأسيس لجنة معايير المحاسبة (IASC) والتي أصدرت سنة 1989م الإطار التصوري للمحاسبة الدولية والذي أصبح يشكل الخلفية والمرجع في عملية التوحيد وإصدار المعايير إضافة إلى العمل على ضمان قبول هذه المعايير وتطبيقها على المستوى الدولي.

المطلب الأول: مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

1-هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية:

لقد تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة (IASC) في 29 جوان من سنة 1973م، وذلك بموجب اتفاقية بين المنظمات المهنية لعشر دول، واتخذت من بريطانيا مقرا لها، وتولّت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000م، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء البعض منها فأنخفض عددها إلى 30 معيارا.

ولقد عرف القانون الأساسي لهذه اللجنة مراجعة هيكلية، تمخض عنها تغيير في هياكلها وبدأ العمل بها ابتداء من 01 أفريل 2001 م. وقد تمخض عن القانون التأسيسي الجديد الهيئات التالية:

1-1-مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC_Foundation) : هي مؤسسة مستقلة ذات طابع غير ربحي تأسست في مارس 2001، تتشكل من 22 عضوا من الأمناء (Trustees)، يعينون لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتوزعون كما يلي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية؛

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص.ص286، 287.

- 06 أعضاء من أوروبا؛
- 06 أعضاء من آسيا (Asie/Pacifique)؛
- 04 أعضاء من أي منطقة مع احترام قواعد التوازن الجغرافي الكلي.

وتتمثل المهام الرئيسية للأمناء فيما يلي:

- تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية وصياغة عقود خدمتهم ومعايير أداءهم؛
- تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذا أعضاء المجلس الاستشاري؛
- المراجعة السنوية لإستراتيجية مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية والمجلس، ودراسة مدى فعاليتها؛
- البحث عن التمويل اللازم لسير أنشطة المؤسسة؛
- مراجعة المسائل الإستراتيجية التي تؤثر على معايير المحاسبة، وتعزيز المؤسسة وعملها بالإضافة إلى تعزيز التطبيق الدقيق لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

1-2 **مجلس معايير المحاسبة الدولية** (IASB): هو هيئة خاصة للتوحيد المحاسبي الدولي، يقع مقره في لندن، وهو يعمل تحت إشراف، (IASC_Fondation) ويتشكل من 14 عضوا يتم تعيينهم بناءا على خبراتهم وكفاءتهم، حيث نجد فيهم 12 عضوا متفرغا أي يكرسون كل وقتهم للعمل "à temps plein"، وهم موزعين حسب الشروط التالية:

-05 أعضاء على الأقل مراجعين؛

-03 أعضاء على الأقل معدو القوائم المالية؛

-03 أعضاء على الأقل مستعملو القوائم المالية؛

-01 عضو على الأقل باحث جامعي[1].

ونجد 07 أعضاء من ضمن 12 عضو السابقين يقومون بضمان الربط والتنسيق مع هيئات التوحيد الوطنية وذلك قصد دعم التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية من جهة والدولية من جهة أخرى. إضافة إلى عضوين يعملان بدوام جزئي (à temps partiel) أي يكرسون وقت أقل لوظيفتهم .

هذا ويتلقى جميع أعضاء المجلس أجورا نظير أعمالهم، ويعينون لمدة 05 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة[2].

كما يقوم الأمناء بتعيين عضو من بين الأعضاء العاملين بدوام كامل كرئيس للمجلس، والذي يكون في نفس الوقت الرئيس التنفيذي لــ (IASC_Fondation)[3].

[1]- Eric Daucasse, Normes comptables internationales IAS/IFRS, De Boeck, Paris, Juin 2005, p.10.

[2]- Bernard Raffounier, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, 2ème édition. Economica. Paris, 2005, p.10.

[3]- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات، دورية صادرة عن جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2006، ص17.

ويضطلع المجلس بالمهام الرئيسية التالية[1]:

- إعداد للصالح العام، معايير محاسبية قابلة للفهم وعالية الجودة ويمكن تطبيقها في العالم بأسره، وتسمح بإعداد قوائم مالية تزود مستخدميها بمعلومات عالية الجودة، صادقة وقابلة للمقارنة، وتسمح لهم باتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- ترقية استعمال وتطبيق هذه المعايير على مستوى العالم؛
- العمل على التقريب بين المعايير المحاسبية الوطنية والدولية من أجل الحصول على حلول عالية الجودة.

1-3 **المجلس الاستشاري للمعايير** (SAC): يتشكل المجلس في الوقت الحاضر من 50 عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد.

ويوفر المجلس الاستشاري للمعايير أداة اتصال رسمية للمجموعات الأخرى والأفراد ذوي الخلفيات العملية والبيئات الجغرافية المتباينة لتقديم المشورة للمجلس وفي بعض الأحيان للأمناء، ويولي الأمناء أهمية خاصة لأفكار ووجهات النظر التي يضيفها المجلس لدور مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفويضه، ويهدف المجلس إلى:

- تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يتعلق بأولويات عمله؛
- إعلام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حول مضامين وآثار المعايير المقترحة بالنسبة لمستخدمي ومعدي القوائم المالية؛
- تقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وإلى الأمناء.

ويجتمع المجلس عادة ثلاث مرات على الأقل كل عام، ويجب استشارته من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حول كافة المواضيع الرئيسية، كما يجب أن تكون اجتماعاته مفتوحة للعموم[2].

1-4-**لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** (IFRIC): تم تعيينها من قبل (IASB) وتقدم له العون في وضع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي وتحسينها لصالح مستخدمي ومعدي القوائم المالية ومدققيها، وقد أنشأ الأمناء هذه اللجنة في شهر مارس من عام 2002م لتحل محل اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) التي تأسست سنة 1997م، وتتألف اللجنة من 12 عضوا يعينون من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

ويتلخص دور هذه اللجنة في توفير الإرشاد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو حول القضايا التي أثيرت أو من الأرجح أن تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع، وعليه فهي تشجع التطبيق الدقيق

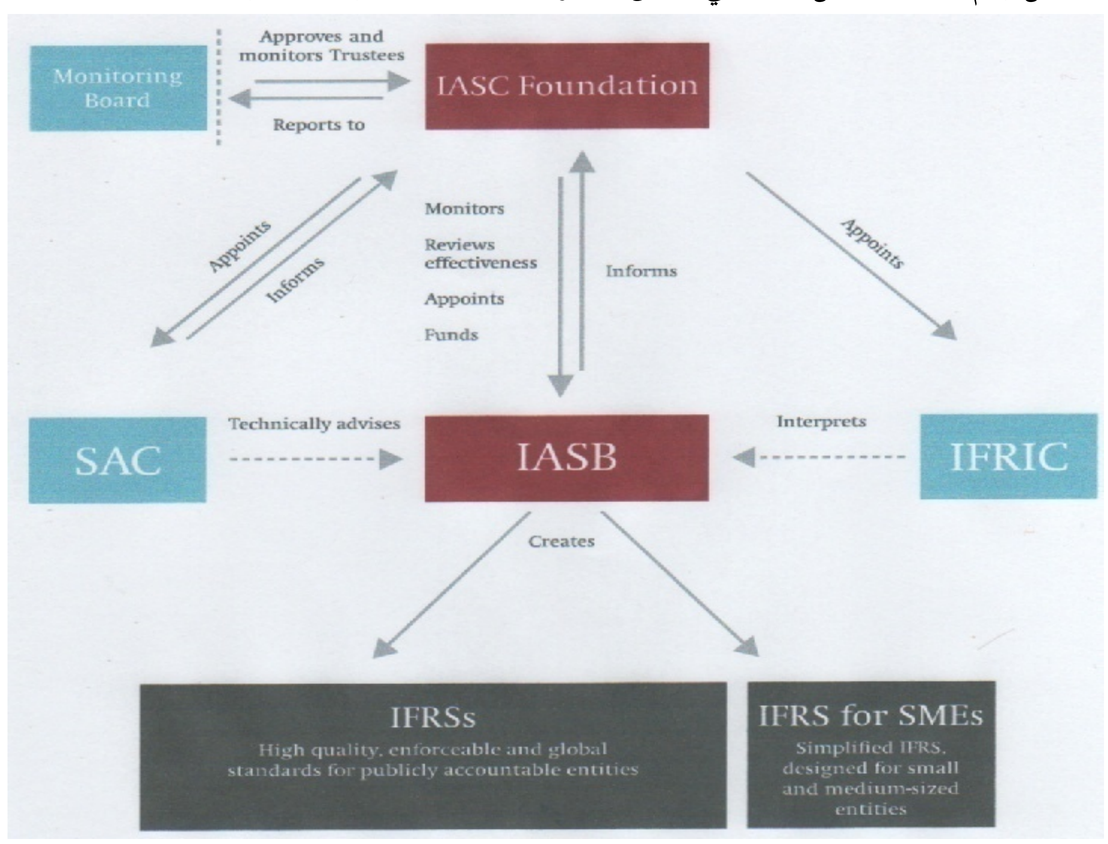
---

[1] - OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, 2 ème édition, Dunod, 2004, p.8.

[2]- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات، مرجع سبق ذكره، ص04.

والموحد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة إلى التنسيق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول عالية الجودة[1].

الشكل رقم 2.1: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)



Source: www.iasb.org.

2- وقفات عند تاريخ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)[2]

- 1973: –الاتفاق على إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقعه ممثلو الهيئات المحاسبية المهنية لكل من ألمانيا أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة وايرلندا، وقد كان « Sir Henry Benson » أول رئيس لـــ IASC.
  – تشكيل اللجان التوجيهية للجنة وتكليفها بالثلاث مشاريع الأولى للجنة.
- 1975: نشر المعيارين المحاسبيين IAS1 , IAS2.
- 1982: زيادة عدد أعضاء مجلس اللجنة، حيث أصبح يضم 17 عضوا ، منهم 13 عضو يعينهم الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والأربع أعضاء الآخرين يمثلون المنظمات المهتمة بالمعلومات المالية.
- 1989: –نشر الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية الذي يعرف القوائم المالية ويحدد أهدافها والعناصر المكونة لها وكيفية تقييمها.

[1]- المرجع السابق، ص.ص 5،4.

[2]www.focusifrs.com / consulté le 22/01/2010.

– اتحاد المحاسبين الأوروبيين يؤيد ويدعم التوافق المحاسبي الدولي، وزيادة المشاركة الأوروبية في اللجنة.

– اعتماد IFAC للمبادئ التوجيهية الخاصة بالقطاع العام وحث المؤسسات الحكومية على إتباع IAS.

- 1990: وجود المفوضية الأوروبية كمراقب وسط مجلس (IASC).
- 1995: بادرت المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة بتوصية هيئات الأسواق المالية الوطنية Régulateurs nationaux –وفي ظل شروط معينة– بقبول القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للولوج إلى الأسواق المالية العالمية دون الحاجة إلى إعادة معالجتها، ولقد لقي هذا الاتفاق الدعم من قبل المفوضية الأوروبية.
- 1997م: تأسيس اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC)، وتمثلت مهمتها في إعداد تفسيرات لــ(IAS).
- 1999: خلصت دراسة قامت بها المفوضية الأوروبية إلى أن (IAS) منسجمة ومتوافقة مع التوجيهات الأوروبية رغم وجود بعض الفروقات، وقررت المفوضية البدء في خطة عمل تتطلع خصوصا لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية كمرجع أساسي أوروبي في غضون سنة 2005.

– موافقة مجلس اللجنة بالإجماع على إعادة الهيكلة وتشكيل مجلس جديد يتألف من 14 عضو وله مجلس إدارة مستقل.

- 2000: المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة توصي أعضاءها بالسماح للمصدرين المتعددي الجنسيات الذين يطبقون معايير المحاسبة الدولية بالدخول إلى الأسواق المالية الدولية.
- 2001: تغيير اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتولي المجلس لمسؤولية التوحيد المحاسبي الدولي، كما تبنى المجلس (IASB) للمعايير والتفسيرات الصادرة سابقا عن اللجنة.

– تحافظ المعايير المحاسبية الصادرة لغاية 01 أفريل 2001 على تسمية (IAS) أما المعايير الصادرة ابتداء من هذا التاريخ فتسمى بـــالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

– اجتماع المجلس مع رؤساء هيئات التوحيد المحاسبي الوطنية لمباشرة مبادرات التنسيق والتقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والدولية.

- 2002: تغيير اسم اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC).

–الإتحاد الأوروبي يفرض على الشركات الأوروبية التي تلجأ للادخار علانية، أن تقوم بتطبيق (IFRS) ابتداء من 2005م.

– اتفاق مشترك بين FASB و IASB على التقارب بينهما.

- 2003م: نشر أول نسخة نهائية للمعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS) وأول نشرة تفسيرية لـــ (IFRIC).

-الانتهاء من عملية مراجعة 14 معيار محاسبي .

- 2004م: نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS 2 à 6) ونشر التفسيرات (IFRIC 1 à 5).
- 2005: نشر (IFRS 7) والتفسيرات (IFRIC 6 ,7) وسحب (IFRIC 3).
- 2006: تسوية (mise à jour) الاتفاق الخاص بالتقارب بين FASB و IASB والهادف إلى تطوير معايير محاسبية مشتركة عالية الجودة.
  - نشر (IFRS 8) و التفسيرات (IFRIC 8 à 12).
- 2007م: نشر مسودة عرض (éxposé sondage) حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME) غير المسعرة في البورصة.
  - نشر (IFRIC13) و(IFRIC14).
- 2009: في 09 جويلية 2009 تم نشر النسخة النهائية لــ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME).
- في نوفمبر 2009 تم نشر الجزء الأول من (IFRS 9) الخاص بالأدوات المالية.

3- مسار إعداد وتبني معيار محاسبي من طرف المجلس (IASB)

إن مسار إعداد المعايير المحاسبية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، هو نفس المسار المستعمل لإعداد المعايير المحاسبية في البلدان الأنجلوسكسونية، وهو يسمح لكل المهتمين (الهيئات الوطنية للتوحيد المحاسبي، معدو ومستعملو القوائم المالية...) بإبداء آراءهم واقتراحاتهم[1]، وعموما تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي[2]:

- يتم تشكيل فوج عمل، يعين أعضاؤه من قبل المجلس (IASB) وتتمثل مهمته في دراسة المشكل المطروح وإعداد ملخص للنقاط التي سيتناولها؛

- بعد تلقي فوج العمل ردا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد مشروع إعلان (Projet de déclaration) هدفه تقديم الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، ويتم توزيع المشروع على نطاق واسع بغرض الحصول على الردود والتعليقات؛

- يقوم فوج العمل بعد تلقي الردود والتعليقات، بتحرير الوثيقة النهائية تدعى إعلان المبادئ "Déclaration de principes" وتخضع لموافقة المجلس؛

---

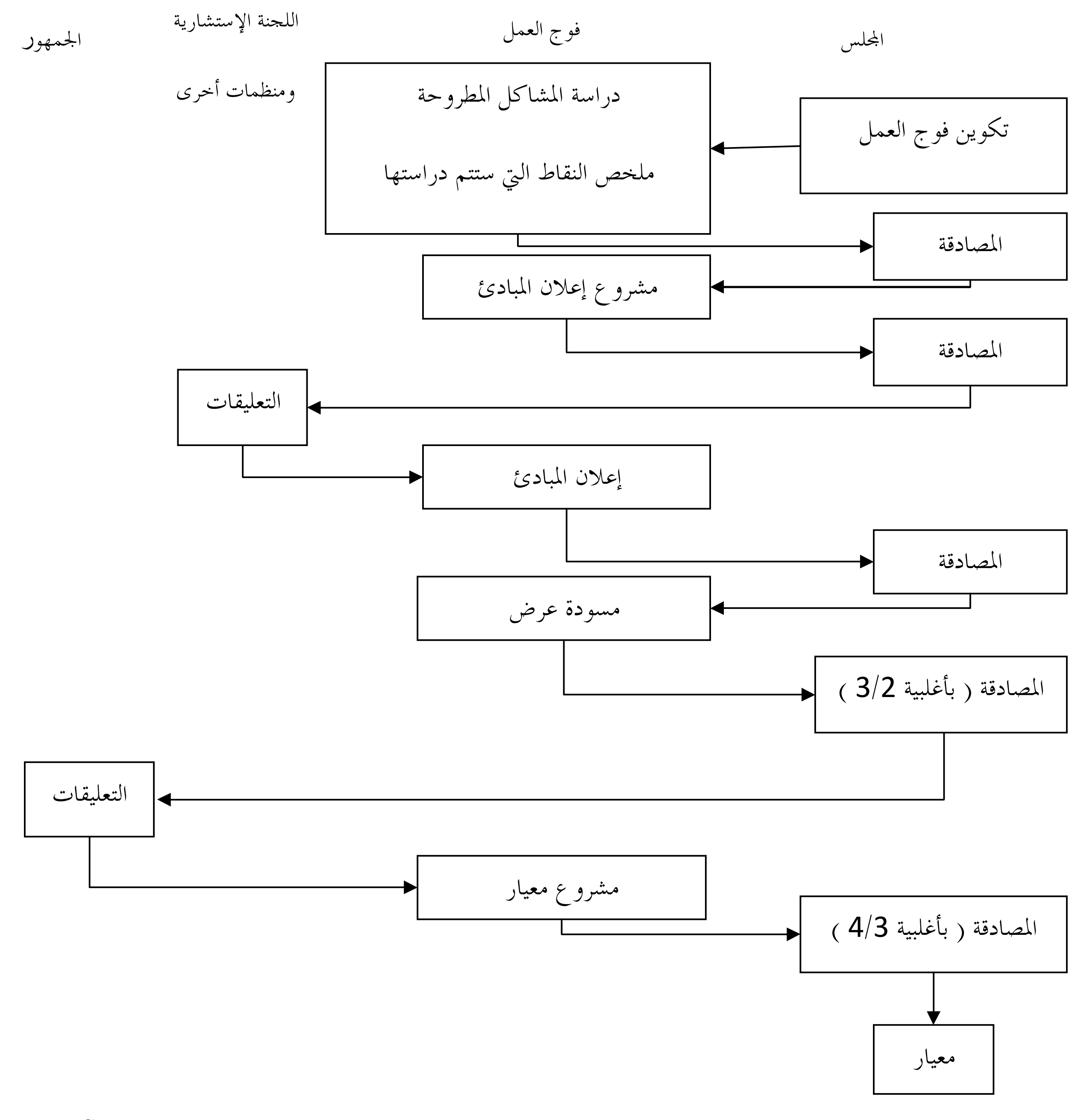
[1]- Bernard Raffounier ,2005.Op.Cit, P11.

[2]- Bernard Raffounier, Axel Haller et Peter Waltan, ,Septembre1997, Op-Cit, P.33

- بعد الحصول على موافقة المجلس، يقوم فوج العمل بإعداد مسودة عرض(exposé sondage) والتي بدورها يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال مدة 06 أشهر) بعد مصادقة ثلثي (3/2) أعضاء المجلس عليها؛

- وعقب انتهاء هذه المدة، وعلى ضوء الردود والاقتراحات التي استلمها فوج العمل، يقوم هذا الأخير بعد ذلك بإعداد مشروع نهائي للمعيار، ويتم عرضه على المجلس، ويعتمد المعيار إذا وافق عليه ثلاثة أرباع (4/3) أعضاء المجلس.

الشكل رقم 3.1: مسار إعداد المعايير المحاسبية



Source: Bernard Raffounier et autres, comptabilité internationale, libraire Vuibert, France, 1997 P 36.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية

1- مفهومه:

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها وكيفية قياس تلك الأحداث وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية[1].

كما يشكل هذا الإطار الفلك الذي تسبح فيه المعايير، وحدودا لكيفية صياغة أي معيار، بالرغم من أنه لا يعتبر معيارا مستقلا بحد ذاته، لذلك تعتبر قراءته وفهمه من لوازم فهم المعايير المحاسبية الدولية[2].

2- الغرض من الإطار ووضعه الحالي

يقوم إطار إعداد وعرض القوائم المالية بوصف المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية التي تعد لأغراض الاستخدام العام، وبذلك فهو يؤدي مجموعة من الأغراض التي ترتبط بالمعايير الدولية وهي:

– يقوم بدور الدليل الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عملية إصدار معايير جديدة، والتي يجب أن تستخدم ذات المفاهيم والأسس التي تضمنها الإطار مثل عناصر القوائم المالية والفرضيات المحاسبية والصفات النوعية دون الخروج عليها أو الإتيان بما يتعارض معها كالتعاريف مثلا وكذلك عند قيامه بإجراءات تعديلات على المعايير الموجودة ؛

– يقوم بدور المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في المعايير المحاسبية الدولية أو التفسيرات المتعلقة بها، حيث تتصف المعايير بخصوصية الطرح حسب موضوع المعيار، ولا يمكن التطرق إلى كافة المفاهيم المحاسبية المعمول بها في كل معيار، حيث أن تكرار ذلك يعتبر غير ذي جدوى، وبدلا من ذلك يتم الرجوع إليها في الإطار؛

– وفي حالة عدم وجود معيار أو تفسير يتعلق بعملية معينة بحد ذاتها، فيجب على إدارة المؤسسة أن تفعل من اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض، بما ينسجم مع الإطار المفاهيمي للمجلس، تؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة وموثوقة ؛

– مساعدة المستخدمين الخارجيين في فهم القوائم المالية وأسس إعدادها، إضافة إلى تكوين صورة واضحة عن مدى تمثيل القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات فيها،سواء من قبل المستخدمين المباشرين كالمستثمرين والمقرضين أو من قبل المستخدمين غير المباشرين كالمحللين الماليين والجهات التدقيقية والرقابية؛

---

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية– دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص2.

[2]– خالد الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRSs & IASs 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 40.

– مساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير معاييرها الوطنية؛

– تزويد الجهات الواضعة للمعايير الوطنية كالمنظمات المهنية مثل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) وغيرها من المنظمات، إضافة إلى الحكومات المحلية التي تسعى لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال التشريعات المحلية، بالمفاهيم المحاسبية العامة المقبولة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حتى يمكن الوقوف على الأسس التي انبنت عليها عملية إعداد القوائم المالية.

وحاليا يوجد مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) حول وضع إطار مفاهيمي مشترك بينهما، بما يكفل مستقبلا جسر الفجوة بين المعايير التي يتم وضعها من قبلهما في كيفية المعالجة والعرض ومتطلبات الإفصاح، الأمر الذي يكفل في النهاية قابلية المقارنة بين القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية.

3- مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

– تحديد أهداف القوائم المالية؛

– تحديد مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات؛

– تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية وطرق الاعتراف بها وكيفية قياسها؛

– تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛

– تحديد الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية.

– مفاهيم المحافظة على رأس المال.

3-1-**أهداف القوائم المالية**: لقد حددت المادة (12) من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أهداف القوائم المالية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

– تقديم معلومات حول قدرة المؤسسة على خلق النقدية وقدرتها على سداد التزاماتها (وذلك من خلال الميزانية وقائمة التدفقات النقدية)؛

– تقديم معلومات حول أداء المؤسسة (الفعلي أو المحتمل) وذلك من خلال حساب النتائج وجدول تغير رؤوس الأموال.

– ودائما حسب الإطار المفاهيمي، فإن المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية، يجب أن تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية[1].

3-2- **مستخدمو المعلومات واحتياجاتهم من المعلومات**: تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المالية التي يتم عرضها في القوائم المالية، في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ولقد حدد الإطار المفاهيمي في

[1]- A.Kaddouri.A.MIMECHE. Op-Cit, P.65.

المادة (09) منه عددا من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار كذلك طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة وذلك على النحو التالي:

3-2-1- **المستثمرين الحاليين والمحتملين**: وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي[1]:

– المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأربح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركات أخرى.

3-2-2-**الموظفين**: يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام، حيث تبنى عليهم استمرارية الشركة وأداؤها لأعمالها،بما يشعرهم بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيقها لأهدافها ونموها وزيادة مبيعاتها وأرباحها، ووجود نظام أجور ورواتب وحوافز فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد ومنافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشركة أن تقدمها[2].

3-2-3-**المقرضين**: وهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

3-2-4-**الموردين والدائنين الآخرين**: وتعتبر هذه الفئة مصدرا للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكد من استمرارية وكفاءة وربحية الشركة.

3-2-5-**العملاء**: ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات.

3-2-6-**الحكومة بأجهزتها المختلفة**: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى إلتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة ومدى قدرتها على التسديد ومعرفة مدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 4.

[2]- خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 43.

3-2-7-**الجمهور**: وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها ومنها مايتعلق بدور الشركات الاجتماعي والتنموي ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الإطار المفاهيمي نجد: إدارة المؤسسة، المحللون والمستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون...إلخ.

ولقد ورد في المادة (10) من الإطار المفاهيمي أن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها باعتبارهم الجهة التي تزود المؤسسة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر، سيلبي معظم ما يحتاجه بقية المستخدمين من معلومات مالية عامة.

ولا يمكن للقوائم المالية أن تؤدي إلى التزويد بكامل المعلومات التي يستند إليها المستخدمون في اتخاذ قراراتهم، كون أن المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية تبين الآثار المالية للأحداث والعمليات السابقة، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل، ومن جهة أخرى فإن ما يعرض في القوائم المالية هي معلومات مالية، في حين يحتاج مستخدمي القوائم المالية للعديد من المعلومات غير المالية[1].

3-3-**عناصر القوائم المالية وأساليب قياسها**: يصنف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المؤسسة، أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية. وتشمل الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، المصاريف والإيرادات.

ويجب أن يتم عرض هذه العناصر من خلال القوائم المالية بالأسلوب الذي يكون أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية، ويمكن فهمه من قبلهم لدراسة المعلومات التي تحتويها هذه القوائم وتحليلها واتخاذ القرارات بناءا عليها[2].

أما أساليب و طرق القياس المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية فتشمل:

- التكلفة التاريخية؛
- التكلفة الجارية؛
- صافي القيمة القابلة للتحقق؛
- القيمة الحالية؛

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص.ص 5،6.

[2]- خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 57.

- القيمة العادلة؛
- القيمة القابلة للاسترداد.

3-4-**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:** الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، وهي كما يلي:

- القابلية للفهم " Intelligibilité "؛
- الملائمة " pertinence "؛
- الموثوقية " Fiabilité "؛
- القابلية للمقارنة " Comparabilité ".

3-5-**الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية:** هي الفرضيات التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، فلتحقيق أهداف القوائم المالية، يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين:

– أساس الاستحقاق: يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق (باستثناء قائمة التدفقات النقدية) ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض.

– فرض الاستمرارية: أي افتراض أن المؤسسة التي أعدت القوائم المالية مستمرة في نشاطها إلى أجل غير محدد في المستقبل المنظور، أما في حالة وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة أو أن لدى إدارتها نية لتصفيتها أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر كأساس التصفية مثلا[1].

3-6- **مفاهيم المحافظة على رأس المال:** لعل من المفاهيم التي أصبح يتم التركيز عليها في مهنة المحاسبة هي مفاهيم المحافظة على رأس المال بما يقتضي عدم المساس به والمحافظة عليه من التآكل، ويبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال، فبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية، أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال فإن رأس المال يمثل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة. وتتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية.

[1]- Walfgang Dick, Franck Missonierpiera, comptabilité financière en IFRS, 2ème édition. Pearson éducation, Avril 2009. P.25.

المطلب الثالث: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

1- مفاهيم عامة حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

لكل مهنة دستور يحكمها ويضبطها ويوجه ممارساتها ويوحد معالجاتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من فبل المهتمين بالمهنة، والمحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئة الاقتصادية، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العاملين فيها على إظهار الأرقام التي تعبر عن كم هائل من الأحداث والعمليات المالية بصدق ودقة وموثوقية، ويمكن أن تكون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شكلا من أشكال هذا الدستور، والتي تبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتتضمن ما يلي:

- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs): والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وقد صدر منها تسعة (09) معايير لغاية 2010/01/01 وينصرف المعنى الضيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلى هذه المعايير.

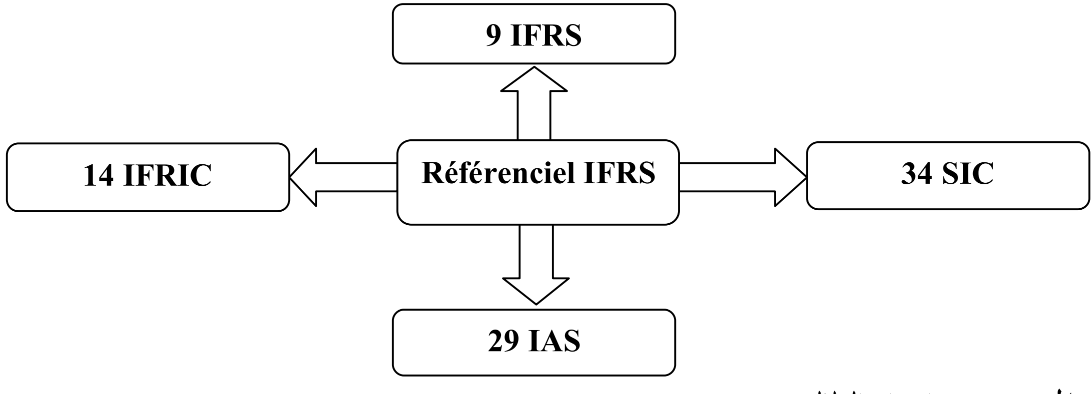
- المعايير المحاسبية الدولية (IASs): وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قبل الإصلاح الذي مسها في سنة 2001م، حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000م، ثم تم دمج بعض هذه المعايير في معاير أخرى وألغي البعض منها، فأنخفض عددها إلى 29 معيارا ساري المفعول لغاية 2010/01/01.

- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) وقد صدر منها 14 تفسيرا لغاية 2010/01/01.

- التفسيرات التي صدرت عن اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC)، وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية مارس 2002.

ويمكن تمثيل ذلك كما يلي:

الشكل رقم 4.1: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية من المعايير والتفسيرات



المصدر: من إعداد الطالب.

2- مزايا ومحددات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

2-1- مزايا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS): لم يكن ليتم تطبيق معايير تقارير مالية دولية موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده، ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي:

– **التناسق والتوافق (Harmonisation):** ويعني ذلك قيام المؤسسات بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجة المحاسبية وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية[1].

– **قابلية المقارنة:** ونظرا لتوحيد أسس و طرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة لذلك هي قابلية القوائم المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل مستخدميها، والمفاضلة بينها على أسس واضحة، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة والمفاضلة بين البدائل على أسس سليمة وواضحة.

– **مواكبة متطلبات العولمة:** فالعالم الذي نعيش فيه أصبح صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية الاقتصادية، والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المهنية العالمية التي تعن بتنسيق الأمور على المستوى الدولي فيما يتعلق بموضوع معين ، كمنظمة التجارة العالمية والمنظمات التي تتبع الأمم المتحدة، لكل ذلك كان لا بد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى دولي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها، الأمر الذي انتبهت له بعض التكتلات السياسية والاقتصادية مثل دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات المدرجة بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01[2].

– **تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين:** حيث أن الشركات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها و نشاطاتها ، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للشركة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية موحدة، وينص على ذلك صراحة في التقرير السنوي ورأي الجهة التي قامت بتدقيق حسابات الشركة مصدرة القوائم المالية، حيث يجب على جهة التدقيق عند خروج الشركة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إعداد قوائمها المالية أن تنص على ذلك صراحة في رأيها المرفق بالتقرير السنوي، وبالتالي فلا تملك الشركة إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي.

[1]- Epstein BARRY J and MIRZA, Abbas Ali,Op-Cit, P 08.

[2]- خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص.ص 25،24.

– **الولوج إلى الأسواق المالية الدولية**: إذ تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداوله بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن للشركات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها حتى يسمح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وإلا ستبقى الشركات غير الملتزمة تعيش بعزلة عن الأسواق المالية الدولية، وبالتالي تضيع فرصا كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق، ولا يقتصر الأمر عند هذا الحد فقط، بل أصبح ينظر الآن إلى تكاملية الأسواق المالية على مستوى العالم، والتنسيق بينها حول شروط الإدراج، إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار بها واحتلالها جزء كبير من النشاط الاقتصادي العالمي وزيادة الثقافة المتعلقة بالأسهم والأدوات المالية، ولعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لعدة أسباب أهمها المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية[1].

2-2- **محددات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)**: توجد بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي:

– عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث أنها موجهة في الغالب إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة عامة وأمريكا وبريطانيا خاصة، لأن لهما اليد الطولى في تطور علم المحاسبة ووضع معاييره ومبادئه، ولا يمكن إنكار دور هاتين الدولتين في صياغة علم المحاسبة الحديث، وبالتالي عدم إمكانية وضع معايير محاسبية دولية بمعزل عن المعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) وكذلك المعايير المحاسبية البريطانية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) .

– يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلات للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات التي تصدر بموجبها، ولذلك محاذير منها الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين والمراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين، إضافة إلى ذلك أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على المعايير المحاسبية الدولية لاختلاف الإجراءات السائدة، كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار الدولي رقم 12 والمتعلق بضرائب الدخل حيث أنها مسألة ينظر إليها على أنها محلية بحتة، وكذلك بالنسبة للمعيار الدولي رقم 19 المتعلق بمنافع الموظفين[2].

– اختلاف مستويات التعليم والتكوين بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في الدول النامية، الأمر الذي

[1]- المرجع السابق، ص 26.

[2]- المرجع السابق، ص 28.

يطرح إشكالية كفاءة أصحاب المهنة أو ممثلي الدول النامية في نقل الانشغالات الحقيقية لدولهم أو على الأقل المضي بالممارسة المحاسبية في الاتجاه الذي يمكنها من الاستفادة من الخبرات الدولية في هذا المجال.

– الاختلاف اللغوي: يضاف إلى كل ما سبق، عامل اللغة، حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى العديد من اللغات، كون أن إعدادها يتم باللغة الانجليزية، فهي اللغة الرسمية لأعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) رغم أن تشكيله متعدد الدول وبالتالي متعدد اللغات، وتقع مهمة ترجمة أعمال المجلس على عاتق الأعضاء الممثلين لدولهم، الأمر الذي قد تترتب عليه اختلافات كبيرة في ظل عدم تطابق النصوص الأصلية مع النصوص المترجمة، أو هذه الأخيرة من لغة إلى أخرى[*].

– ويرى البعض أن المعايير المحاسبية الدولية قد تشكل أحيانا عبئا ثقيلا، حيث يفترض بالوحدات الاقتصادية أن تستجيب لكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية، السياسية والاقتصادية، ومن الصعوبة بمكان الالتزام بمعايير ومتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيدا وتتطلب تكلفة لتنفيذها، وبذلك يبرز إلى الوجود الاختلاف والتعارض بين المتطلبات الدولية والمتطلبات المحلية وعدم إمكانية تحديد الأولويات أمام الكم الهائل من المعلومات والمتطلبات التي تتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الرابع: تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في العالم

إن الحاجة إلى معايير محاسبية دولية كانت وليدة الظروف والتطورات الاقتصادية التي شهدها العالم، وأن هذه المعايير أخذت تغزوا معظم بلدان العالم حتى تلك التي لها مهنة محاسبية متطورة ومعايير محاسبية وطنية مثل المعايير المحاسبية الفرنسية والبريطانية وكذلك وجود توجيهات تحكم عمل مهنة المحاسبة على مستوى دول الاتحاد الأوروبي.

فحتى الولايات المتحدة الأمريكية، وبالرغم من عراقتها في وضع معايير محاسبية من خلال جهات عديدة إلا أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أخذت حيزا كبيرا من التطبيق في أمريكا.

هذا بالإضافة إلى توجه كثير من الدول المتقدمة مثل كندا واليابان اللتين شجعتا على تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتجاوز الاختلافات في قواعد وأسس المعالجات المحاسبية، ولزيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما اتجهت العديد من الدول النامية نحو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعموما، فقد تباينت طريقة اعتماد هذه الدول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتراوحت بين تبني كلي لها (adoption) بسبب عدم وجود معايير محاسبية بها أصلا، أو تكييف (adaptation) هذه المعايير حتى تتلاءم مع بيئتها وظروفها الداخلية.

[*]- ونشير في هذا الصدد إلى أنه حتى موقع المجلس على الإنترنت موجود باللغة الانجليزية.

المطلب الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الولايات المتحدة الأمريكية

بالرغم من عراقة الولايات المتحدة الأمريكية في وضع معايير محاسبية من خلال عديد من الجهات مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إلا أن المعايير المحاسبية الدولية أخذت حيزا كبيرا من التطبيق في أمريكا[1]، خصوصا مع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية ووقوع بعض الكوارث المالية في أمريكا في مطلع هذا القرن، مثل الذي حدث لشركة (Enrone)، فبدأت لجنة الأسهم والبورصة الأمريكية (SEC) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بالاقتراب شيئا فشيئا من المعايير الدولية عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة تتمثل من جهة في تعديل بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، وفي تعديل بعض المعايير الدولية للتوافق مع المعايير الأمريكية من جهة أخرى.

1- اعتراف لجنة الأسهم والبورصة الأمريكية (SEC) بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية[2]:

إن مايقارب 15000 شركة مقيدة في السوق المالية الأمريكية منها حوالي 1200 شركة أجنبية، قبل نوفمبر 2007 كان يطلب من هذه الشركات الأجنبية التي تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية أو معايير محاسبية محلية بمناسبة دخولها للسوق المالي الأمريكية إجراء مقاربة لحساباتها باستعمال المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US GAAP).

وفي نوفمبر 2007 صوتت لجنة الأسهم والبورصة الأمريكية (SEC) بقبول حسابات الشركات الأجنبية المعدة وفق المعايير الدولية للتقارير المالية أو وفق معايير محاسبية محلية دون الحاجة إلى إعادة معالجتها باستعمال باستعمال المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US GAAP). ونشير إلى أن هذه القاعدة الجديدة تطبق على البيانات المالية التي تغطي السنوات المنتهية بعد 15 نوفمبر 2007م.

2–إتفاق نوروالك (The Noralk Agreement): في أعقاب الاجتماع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمنعقد في أكتوبر 2002م، اتفق المجلسان على المضي قدما في التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US GAAP) وقررا العمل معا من أجل:

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة وقابلة للتطبيق؛
- تنسيق برامج عملهما المستقبلية لضمان الحفاظ على توافقهما.

ولا يعني مصطلح التوافق هنا الحصول على معايير متطابقة، بل يعني عدم وجود فروقات أساسية أو معتبرة بين المجموعتين.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[2] IFRS and US GAAP. A poket comparison.Deloitte Publication,. March 2007.p.1.

2-1- خارطة الطريق للتقارب 2006- 2008: أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في فيفري من سنة 2006 خارطة طريق حددت المشاريع القصيرة والطويلة الأجل للتقارب بينهما.

2-1-1-المشاريع قصيرة الأجل: بالنسبة للمشاريع التي تم تحديدها على المدى القصير، فقد كان الهدف منها هو التوصل بحلول عام 2008 إلى مواطن الاختلاف الجوهرية و العمل أقصى ما يمكن على استبعاد هذه الاختلافات، وتشمل مواضيع التقارب قصيرة الأجل مايلي:

- **بالنسبة لــ مجلس معايير المحاسبة الدولية:**
  - تكاليف الاقتراض؛
  - المشاريع المشتركة (إزالة خيار التجميع النسبي للكيانات المشتركة الخاضعة للرقابة وتوضيح التعاريف).
- **بالنسبة لــ مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي:**
  - خيار القيمة العادلة في الأدوات المالية؛
  - الأملاك الاستثمارية؛
  - البحث والتطوير؛
  - الأحداث اللاحقة.
- **المشاريع المشتركة**: شملت كل من الانخفاض وضرائب الدخل.

2-2-2-المشاريع طويلة الأجل: الهدف في سنة 2008 هو العمل على تحقيق تقدم في المشاريع المدرجة أدناه والتي تم تحديدها للتحسين[*]:

- أعمال التركيبات؛
- توجيه قياس القيمة العادلة؛
- عرض القوائم المالية؛
- منافع مابعد التقاعد؛
- إثبات الإيرادات؛
- ديون وحقوق المساهمين؛
- الأدوات المالية؛
- الإندماج والكيانات ذات الأهداف الخاصة؛

[*]- اجتمع الطرفان في 2008/09/11 من أجل المصادقة على ما تم انجازه خلال الفترة 2008/2006 وكذا تحديد المشاريع المشتركة التي يجب إنهاؤها إلى غاية 2011.

- الأصول غير الملموسة؛
- الإيجار[1].

المطلب الثاني: تطبيق المعايير الدولية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في أوروبا.

1- القانون الصادر عن البرلمان الأوربي

أحرزت عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية في السنوات القليلة الماضية عددا من النجاحات في تحقيق واعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،حيث أصدر الاتحاد الأوروبي في 19 جويلية 2002 القانون الأوروبي رقم 1606 لسنة 2002، بعد مصادقة البرلمان الأوروبي عليه في 07 جوان 2002 بالأغلبية ،الذي يلزم الشركات الأوروبية المدرجة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لإعداد وعرض حساباتها المجمعة ابتدءا من 01/ 01/ 2005م. بهدف ضمان مستوى عالي من الشفافية وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة في الإتحاد الأوروبي، وقد صدر بعد مصادقة البرلمان الأوروبي عليه في 07 جوان 2002 بالأغلبية (492 صوت موافق، 5 أصوات رافضة وامتناع 29 عن التصويت)[2]. وطبقا للوائح الاتحاد الأوروبي يسمح للشركات في بعض الحالات المحدودة بتأجيل هذا التطبيق حتى 2007/01/01[*].

ويدخل تطبيق المعايير ضمن أهداف الإصلاح الذي باشره الإتحاد الأوروبي، والرامي إلى خلق سوق مالية أوروبية فعّالة تتمتع بالسيولة من جهة، ومن جهة أخرى تسهيل عملية التقييم للمؤسسات من أجل تحقيق شفافية أفضل، كما يهدف تطبيق المعايير إلى تسهيل عمل أسواق رؤوس الأموال وزيادة تداولها في الإتحاد الأوروبي، بحماية المستثمرين والحفاظ على ثقتهم تجاه الأسواق المالية، ومساعدة المؤسسات الأوروبية في مواجهة منافسيها في البحث عن الموارد المالية المعروضة في الأسواق المالية الدولية، بالإضافة إلى التمكين من الحصول على تقييم جيد للمؤسسة، بفضل معلومة مالية شفافة وقابلة للمقارنة.[3]

وكان أثر هذا القانون كبيرا على معظم دول العالم سواء المتقدمة منها أو النامية، كما كان أداة قوية في يد مجلس معايير المحاسبة الدولية للتفاوض مع دول عديدة لتوفيق المعايير الوطنية مع المعايير الدولية.

2- سياق تطبيق المعايير في دول الاتحاد الأوروبي

- في 17 ماي 2000 قامت المنظمة الدولية للأوراق المالية بجمع مجالس ولجان سوق القيم المنقولة لعدة دول للمصادقة على المرجع المحاسبي الدولي والتوصية بالسماح بتطبيقه؛

---

[1] Idem, p.2

[2]- Muriel NAHMIAS, Op.cit., 2004, p, 39.

[*]- Le délai pouvait être reporté en 2007 pour les sociétés Dont seules les obligations sont admises sur un marché réglementé, ou dont les titres sont sur un marché tiers (aux Etats-Unis….).

[3]- بكيحل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008/2007، ص 89.

-في جوان 2000م أصدرت اللجنة الأوروبية أمرا يفرض على الشركات المقيدة في البورصة بتطبيق المعايير الدولية ابتداء من 01 جانفي2005؛

-في 13 فيفري 2001م أصدرت اللجنة أمرا بضرورة قيام المؤسسات القائمة في البورصة بعرض قوائمها وفق المعايير الدولية ابتداء من جانفي 2005؛

-في 15 فيفري 2001 تم عرض التقرير الموجه من طرف مجلس وزارة المالية الذي يقر بتطبيق المرجع المحاسبي الدولي؛

-في ماي 2001 تم القيام بتبني مبدأ القيمة العادلة لتقييم عناصر المركز المالي؛

-في 01 جانفي 2005 تم بداية التطبيق الفعلي للمعايير المحاسبية الدولية لكل المؤسسات الأوروبية.

3-الإجراءات الأوروبية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية

لضمان عبور فعال إلى تطبيق المعايير الدولية، قام الإتحاد الأوربي ببناء مسار خاص، وهذا أخذا بطريقة تصميم مذكرة المعايير وترجمتها ومراجعة قرارات اللجنة الدولية وخلق إطار للمسؤولية الخاصة بالإتحاد الأوروبي باعتبار أن هذه المعايير موضوعة من طرف هيئة خاصة مستقلة. وعليه كونت اللجنة الأوربية لجنة التنظيم المحاسبي (ARC)، اللجنة التقنية للمحاسبة (EFRAG) .

4-آلية تبني المعايير من طرف الاتحاد الأوربي:

إن مسار الموافقة على تبني معيار محاسبي في الاتحاد الأوروبي يمر على جهتين مختلفتين، الأولى تقنية وهي اللجنة التقنية للمحاسبة (EFRAG) والأخرى سياسية وهي لجنة التنظيم المحاسبي (ARC).

1-4 **المجموعة الأوروبية الاستشارية حول المعلومة المالية** (EFRAG): تأسست في 26 جوان 2001م وهي تشكل لجنة ربط وتنسيق بين المفوضية الأوروبية (CE) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتتكون من تقنيين في المحاسبة يتولون مهمة دراسة وتقييم المعايير المحاسبة الدولية وآفاق تطبيقها في البيئة الأوروبية، كما تتولى أيضا متابعة مسار إعداد المعايير على مستوى المجلس، ثم بعد الموافقة النهائية على المعيار من قبل المجلس، تقوم (EFRAG) بدراسة إمكانية تطبيقه في أوروبا[1].

2-4 **لجنة التنظيم المحاسبي** (ARC): أنشأت هذه الهيئة بموجب القانون رقم 2002/1606 وتتكون من ممثلي الدول الأعضاء ويترأسها ممثل عن المفوضية الأوروبية، ويتمثل دورها في إبداء النصح والإرشاد للمفوضية الأوروبية بحيث تكون في اتصال دائم مع اللجنة الأوروبية حول كل مشاريع المعايير المحاسبية التي يعدها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة وإعطاء رأيها حول تبني المعايير المحاسبية الدولية .

[1]- Gregory Heem, Lire les états financiers en IFRS, édition d'organisation. Paris, 2004, p.274.

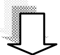
هذا ويأتي وضع آلية لاعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإتحاد الأوروبي من أجل إعطاء سند قانوني للنصوص المحاسبية المطبقة في الإتحاد الأوروبي، وذلك بغية تحقيق الأهداف التالية[1]:

- ضمان تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في المحيط الأوروبي.
- خلق حوار دائم مع مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، والحوار حول أي تحفظات محتملة من الإتحاد الأوروبي بخصوص معايير تنشر مستقبلا.
- التأكيد على التاريخ الذي يكون فيه كل معيار جديد قابل للتطبيق في الإتحاد الأوروبي.

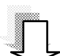
ويمكن تمثيل مسار تبني المعايير من طرف الاتحاد الأوربي كما يلي:

الشكل رقم 5.1: مسار تبني المعايير المحاسبية من طرف الاتحاد الأوربي

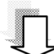
رأي المجموعة الأوروبية الاستشارية حول المعلومة المالية (EFRAG) "المستوى التقني"



قرار الموافقة من طرف لجنة التنظيم المحاسبي (ARC) "المستوى السياسي"



قرار اللجنة الأوروبية



الترجمة إلى اللغات الرسمية



النشر في الجريدة الرسمية للإتحاد الأوروبي

Source: Stephan BRUN, Op-cit, 2004, P 31.

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

1- الدول العربية والمعايير المحاسبية الدولية

1-1-لمحة عن المحاسبة بالدول العربية: إن نوعية وخصائص الأنظمة المحاسبية بالدول العربية يمكن معرفتها وتحديدها من خلال معرفة هوية المستعمر الذي خضعت له، حيث تنهج معظم الدول العربية والتي كانت واقعة تحت وطأة الاحتلال الفرنسي أنظمة وممارسات محاسبية فرنسية، وكذلك بالنسبة للدول المستعمرة من قبل الإنجليز ظلت وللأسف تتبنى أنظمة وممارسات محاسبية ذات خصائص انجليزية رئيسية، فغالبية الدول العربية لم تقم بتطوير أنظمة محاسبية خاصة بها أو تبني أنظمة محاسبية معينة وتعديلها بما يتلاءم واحتياجاتها وبيئاتها الخاصة[2]. وقد تبلورت أهمية المعايير المحاسبية الدولية في الدول العربية في حاجتها إلى الحصول على

[1]- Stéphan BRUN, L’essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004, 2004, p. 30.

[2]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 292.

التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبية أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، كما أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول العربية كان وراء الطلب على المعايير المحاسبية الدولية.

1-2- معايير المحاسبة المالية في مصر (تجربة بناء المعايير بناءا على ترجمة المعايير الدولية وتطويعها)[1]:

يتم بناء معايير المحاسبة المالية في مصر بناءا على ترجمة المعايير المحاسبية الدولية مع إدخال تعديلات طفيفة عليها حتى تتناسب مع الظروف المصرية، ويتم إصدار تلك المعايير من جهتين حكوميتين مستقلتين هما:

- وزارة الاقتصاد (وزارة التجارة الخارجية حاليا)؛
- الجهاز المركزي للمحاسبات.

وقد صدرت المجموعة الأولى من المعايير بقرار من وزارة الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، ثم أعقبه صدور التعديلات في هذه المعايير بالقرارين الوزاريين رقم 256 لسنة 1998 و 345 لسنة 2002.

وتجدر الإشارة إلى أن تلك المعايير تضمنت تغييرا في المعيار رقم (1) بشأن عرض القوائم المالية ليحل هذا المعيار محل معايير المحاسبة المصرية أرقام (1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية و(3) البيانات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و(9) عرض الأصول والالتزامات المتداولة، وإلغاء (3) معايير أخرى.

وجدير بالذكر أن معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاقتصاد أعدت أساسا كترجمة أو بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها حتى تتماشى هذه المعايير مع الواقع المصري، لذلك فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها وفقا للمعايير المصرية يرجع في معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات.

أما المجموعة الثانية فقد صدرت عن الجهاز المركزي للمحاسبات بموجب قرار رئيس الجهاز رقم 2644 لسنة 1996 متضمنا (20) معيارا محاسبيا كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد، يتم العمل بها بالنسبة للمنشآت الملزمة بتطبيق هذا الالتزام والمتمثلة في شركات القطاع العام والأعمال العام والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.

ونظرا للتغيرات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية خلال السنوات التي أعقبت صدور هذه المعايير، فقد قام الجهاز بتحديث ثمانية (8) معايير طبقا لأحدث إصدار للمعايير المحاسبية الدولية وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم 628 لسنة 2003 وهذه المعايير هي:

[1]- محمد شريف توفيق، حسن على محمد سويلم، استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتلاءم مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة، تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدوا الخليج العربية، دراسة اختباريه دولية مقارنة، 2005، ص.ص 36-38.

-المعيار المحاسبي الخاص بالمخزون.

- المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإنشاءات.

- المعيار المحاسبي الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها.

- المعيار المحاسبي الخاص بالإيراد.

- المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

- المعيار المحاسبي الخاص بتكلفة الإقراض.

- المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة.

- المعيار المحاسبي الخاص بالقوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في شركات تابعة.

كما يعنى الجهاز المركزي للمحاسبات بتقديم الاستفسارات بشأن تلك المعايير من خلال اللجنة الدائمة للرد على تلك الاستفسارات.

3.1. **معايير المحاسبة الدولية في الأردن**: إن البيئة المحاسبية الأردنية ضيقة ومحدودة، ويعمل الأردن على الانخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول إلى اقتصاد السوق، فقد انضم إلى منظمة التجارة العالمية، وإلى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي وإلى منظمة التجارة الحرة مع الولايات المتحدة الأمريكية. ومن جهة ثانية يعتمد الأردن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق مما يجعله ينطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية والتدقيقية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية[1].

وفيما يلي بعض الدلائل على إلزامية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قانون الشركات الأردني[2]:

المادة (62) واجبات مدير الشركة: على مدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو هيئة مديريها إعداد الميزانية السنوية للشركة وحساباتها الختامية بما في ذلك حساب الأرباح والخسائر والإيضاحات اللازمة وبيان تدفقاتها النقدية مدققة جميعها من مدقق حسابات قانوني وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها والمعتمدة إضافة إلى التقرير السنوي عن أعمال الشركة وتقديمها إلى الهيئة العامة للشركة في اجتماعها العادي السنوي وتقديم نسخة منها للمراقب مرفقة بها التوصيات المناسبة قبل نهاية الأشهر الثلاثة الأولى من السنة المالية الجديدة.

المادة (75) خسائر الشركة: إذا بلغت خسائر الشركة ثلاثة أرباع قيمة رأسمالها فيجب تصفيتها إلا إذا قررت الهيئة العامة في اجتماع غير عادي زيادة رأسمالها لمعالجة وضع الخسائر أو إطفائها بما يتفق مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة على أن لا يزيد مجمل الخسائر المتبقية على نصف رأسمال الشركة في كلتا الحالتين.

---

[1] عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية- متطلبات التوافق والتطبيق، بدون سنة نشر، ص 7.

[2] ظاهر القشي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2008م، ص.ص 15-16.

المادة 184:

أ . يترتب على الشركة المساهمة العامة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة

ب. يصدر الوزير بالتنسيق مع الجهات المهنية المختصة التعليمات اللازمة لضمان تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأصولها المتعارف عليها بما يحقق أهداف هذا القانون ويضمن حقوق الشركة ومساهميها.

ج. 1. تطبق معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها والمعتمدة من الجهات المهنية المختصة

2. لمقاصد هذا القانون ينصرف معنى عبارة (معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها) على أي عبارة تشير صراحة أو دلالة على اعتماد أصول ومعايير وقواعد المحاسبة والتدقيق أو ما يرتبط بها.

المادة (195): تقرير مدقق الحسابات

أ) مع مراعاة أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة، يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي:

1. أنه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.
2. أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وأن بياناتها المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة، وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.

وقد انعكس هذا الأمر على نوعية البيانات المالية التي تصدرها الشركات الأردنية بما فيها البنوك وشركات التأمين والتي تعتبر بيانات متطورة يقارب الإبلاغ المالي فيها مثيله في البلدان المتقدمة. وبالرغم من أن الأردن بحاجة إلى تنظيم المهنة المحاسبية إلا أن هناك هيئات رقابية لعدد من النشاطات الهامة فهناك هيئة الأوراق المالية التي تنظم أعمال البورصة ومركز الإيداع والوسطاء والمتعاملين، وكذلك الافصاحات في البيانات المالية، وفي تقرير مجلس الإدارة وهناك البنك المركزي الأردني الذي يطور البيانات المالية وأعمال البنوك وفق أحدث المعايير الدولية وينظم ويراقب الجهاز المصرفي الأردني وهيئة تنظيم قطاع التأمين التي تنظم تشرف على شركات التأمين. يضاف إلى ذلك مراقب الشركات في وزارة الصناعة والتجارة التي تطور عملها كثيراً في الفترة الأخيرة، وقد أنجزت الوزارة مشروع تعديلات على قانون الشركات من أجل تحديثه ليواكب المستجدات المتغيرة.

ومما تجدر الإشارة إليه أن هذه الهيئات الرقابية تعتمد معايير المحاسبة الدولية بل أكثر من ذلك فهذه المعايير واردة في نصوص التشريعات الأردنية. ولا جدال أن البيئة المحاسبية الأردنية تحتاج إلى التطوير من حيث ترسيخ التحكم المؤسسي في الشركات ونوعية وتدريب المحاسبين وغير المحاسبين على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق وعن التطورات التقنية الجديدة. وكذلك العمل على تفصيل عدد من المواد في التشريعات

المعمول بها والتعليمات الصادرة عنها سواء في قانون هيئة الأوراق المالية أو قانون الشركات أو قانون ضريبة الدخل، من أجل تطوير البيئة المحاسبية وبيئة العمل في الأردن[1].

2-البلدان النامية والمعايير المحاسبية الدولية: تعد المحاسبة نتاج البيئة المحيطة بها والعوامل المؤثرة فيها سواء الاجتماعية أو الاقتصادية أو السياسية، ولهذا ينبغي أن تتمتع بدرجة عالية من المرونة تسمح لها بمسايرة هذه العوامل المختلفة[2]، فتغيير النظام السياسي أو الاقتصادي في بلد ما يقتضي تعديل نظام التقرير المالي، ويعتبر ذلك التعديل في المحاسبة ومعايير الإفصاح أمرا جوهريا لنجاح الإصلاحات الاقتصادية[3].

يجب أخذ الاحتياطات اللازمة خلال مسار الإصلاح المحاسبي، المرتبطة باختيار البلدان النامية والصعوبات التي يمكن أن تعترض طريق هذه العملية.

2-1 **البلدان النامية ومجلس معايير المحاسبة الدولية:** يختلف استخدام المعايير المحاسبية الدولبة من بلد إلى آخر. وتستخدم هذه المعايير إما بوصفها معايير وطنية، إذا كانت ملائمة لبيئتها، وإما بوصفها قاعدة مرجعية لاعداد المعايير الوطنية. يجب أن يأخذ اختيار الجزائر والبلدان النامية بعين الاعتبار تنظيم وتكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية لأن لديهم تأثير على المعايير نفسها.

- **تمثيل البلدان النامية في مجلس معايير المحاسبة الدولية:** تتكون الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي (المجلس) في معظمها من البلدان المتقدمة ذات الأسواق المالية النشطة، في حين أن البلدان النامية ليس لها حضور قوي في المجلس رغم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية، فتمثيل البلدان النامية في المجلس يبقى ضعيفا، لكون أن غالبية الأمناء الذين يعينون أعضاء المجلس هم من الدول المتقدمة.

خلال اجتماع فريق العمل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة، أبدى بعض الخبراء شكوكهم حول واحد من أهداف اللجنة التي تحول دون توازن المصالح الإقليمية أو المهنية ، ووجدوا أن البلدان النامية غير ممثلة تمثيلا كافيا في اللجنة، وهناك دراسة تناولت مشاركة البلدان النامية من سنة 1989 حتى سنة 1995 كعضو في مجلس اللجنة ، وفي المجلس الاستشاري، وأظهرت نتائج الدراسة أن تمثيل البلدان النامية لم يرتفع لا في مجلس اللجنة ولا في والمجلس الاستشاري ، لأن العضوية في هذين الهيئتين هي التي تسمح بالمشاركة في مسار إعداد المعايير المحاسبية.

- **مشاركة البلدان النامية في التعليق على مسودة العرض:** إن مواضيع المعايير تقترح عموما من قبل ممثلي البلدان المتقدمة، وتثار هذه المواضيع تبعا للمشاكل التي قد تعترض الشركات في هذه البلدان. بعد قبول موضوع المعيار في المجلس ،يتم إعداد مسودة العرض باللّغة الانكليزية، وهذا ما يطرح مشاكل لممثلي البلدان النامية من أجل تقديم تعليقاتهم وملاحظاتهم أو الحصول على توضيحات بشأن المعايير المقترحة. إضافة لكون

[1] عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص.7.

[2] نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 381.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، 2004،مرجع سبق ذكره، ص 866.

موضوع المعيار المعالج لا يمثل حقيقة انشغالاتها، لذلك لا يتلقى المجلس من ممثلي الدول النامية الكثير من التعليقات حول مسودة العرض.

وتخلص الدراسة المذكورة أعلاه أن نسبة مشاركة البلدان النامية تترواح من 5٪ إلى 22٪ وتتكون أساسا من البلدان الناطقة بالانجليزية، مما أدى إلى تكييف المعايير لتلبية حاجيات بيئات معينة.

- **احتياجات البلدان النامية**: اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية بضرورة أخذ بعين الاعتبار وتلبية احتياجات البلدان النامية. على الرغم من هذا الانشغال لم يتحقق إلا القليل ، وذلك لأن هذه الدول تمثل حالات خاصة.

فمجلس معايير المحاسبة الدولية تهيمن عليه البلدان المتقدمة إضافة إلى بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية والتي تلعب دورا هاما ومؤثرا على المعايير التي تعدها لجنة معايير المحاسبة الدولية، يرجع هذا التأثير من جهة لقلة مبالاة البلدان الأخرى وإلى الجهود والموارد التي وفرتها هذه البلدان من جهة أخرى.

يتم إعداد المعايير المحاسبية الدولية في ظل البيئة الاقتصادية لهذه الدول، أي أن المعايير التي يتم إصدارها تلاءم مجتمعات تلك الدول التي تتميز اقتصادياتها بوجود أسواق رأس مال نشطة تتخذ فيها قرارات الاستثمار من طرف المؤسسات المالية والمستثمرين الخواص الذين يمثلون فئة المستخدمين الرئيسية للتقارير المالية[1].

يقر الإطار المفاهيمي للمجلس معايير المحاسبة الدولية بأن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي احتياجات مختلف المستخدمين كما أن تلبية احتياجات المستثمرين سوف تلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

فالبلدان النامية مثل الجزائر لها احتياجات أخرى غير خطر رأس المال، فهي بحاجة لمعلومات لإدارة الشركة، ومعلومات للإدارة والتخطيط على المستوى الكلي، هذا ما يمكن أن يجعل هذه المعايير ليست بالضرورة ملائمة بالنسبة لهذه البلدان.

كما انتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية لأنه لا يسعى إلى تلبية احتياجات البلدان النامية، مثلا المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الخاص بالزراعة تم إعداده بفضل دعم من البنك الدولي وذلك لتلبية مطالب البلدان النامية.

وحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن هذه الانتقادات لا أساس لها، وذلك لأنه يتوجب على البلدان النامية التي تتبنى المعايير المحاسبية الدولية أن تكيفها حسب بيئاتها.

2-2 القضايا المتصلة باختيار المعايير المحاسبية الدولية:

- **عناصر الإطار المفاهيمي**: يتوقع تطبيق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات التجارية والصناعية إضافة إلى مؤسسات القطاع العام والقطاع الخاص. لكنه يحاول بدرجة أولى أن يرضي فئة المستثمرين العاملين في القطاع الخاص، وهو ما يتعارض مع تعريف نطاقه. والاعتبار الثاني من الإطار المفاهيمي

[1]- نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 389.

لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي يعتبر أن تلبية احتياجات المستثمرين يسمح بتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين هي أيضا متناقضة. فعلى سبيل المثال احتياجات المستثمرين والموظفين مختلفة جدا. فحتى المستثمرين نفسهم تختلف احتياجاتهم لأن لديهم سلوكيات مختلفة.

– **مستوى الإفصاح**: تتطلب المعايير المحاسبية الدولية مستوى عال من الإفصاح عن كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية. في حين أن الشركات في البلدان النامية لديها تقاليد السرية مم يجعل مستوى الإفصاح محدود. فهل ستقبل المؤسسات في الدول النامية عموما وفي الجزائر خصوصا بهذا المستوى المرتفع من الإفصاح؟

2-3 **اعتبارات عامة**: إن وجود هيكل قانوني صلب لا يضمن نجاح الإصلاح المحاسبي، فالمحاسبة في فترة انتقالية تواجه الصعوبات التالية:

– إن الأهداف السابقة للمحاسبة والمتأصلة في ذهنيات وعادات المحاسبين تتطلب وقتا للتغيير؛

– نقص الموظفين المؤهلين وعدم وجود مهنة محاسبية متطورة بمعنى الكلمة والمنظمات المهنية التي لم تشرك حقا في عملية الإصلاح المحاسبي قد ينجم عنه مقاومة هذه الأطراف للتغيير؛

– إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية في الميدان المحاسبي مسايرة للتغيرات الحاصلة.

– تغيير الذهنيات فالمحاسبة ليست قائمة حسابات فقط كما اعتبرها البعض بل هي مهنة قائمة بذاتها لها أهدافها ومبادئها وأخلاقياتها واتفاقيات تحكمها.

خلاصة الفصل الأول:

إن اختلاف التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول يشكل عائقا كبيرا أمام مسايرة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات، الذي أفرز صعوبات تلاقيها هذه المؤسسات والمستثمرون الدوليون عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، وهو ما أدى إلى ضرورة إحداث توافق محاسبي دولي، أفضى إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي تولت مهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي، وتسمح بالحصول على معلومات مالية موثوق بها وتلبي في المقام الأول حاجيات المستثمرين من المعلومات وتساعدهم في اتخاذ قراراتهم، بفضل استنادها على إطار مفاهيمي وعلى مبادئ وقواعد محاسبية تعكس الواقع الاقتصادي للمعاملات والأحداث وتجعل من القوائم المالية المقدمة تعكس صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة، وتمكّن من إجراء المقارنات بين المؤسسات على أسس سليمة وموضوعية.

كما شهدت الفترة الأخيرة اتساع نطاق تبني وتطبيق هذه المعايير بين الدول لتشمل دول الاتحاد الأوربي التي بدأت بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من الفاتح جانفي 2005، وذلك ما شكل حافزا ودافعا لدى الدول النامية خصوصا على اعتماد وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إذ أن دولا عديدة منها اتجهت إلى توفيق "Convergence" معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة، بحيث أنه لم يتبقى سوى عدد قليل من الدول التي لم تأخذ خطوات إيجابية في اتجاه التوفيق مع المعايير الدولية.

إن نجاح الإصلاحات المحاسبية في الدول النامية (ومنها الجزائر) بما يخدم المحاسبة، ومختلف الأطراف التي لها فائدة من الاطلاع على القوائم المالية التي تصدرها المحاسبة يمر حتما عبر تبني استراتيجة إصلاح تأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية- التي تترجم معاييرها في واقع الأمر قوة اقتصاديات الدول المتقدمة والاحتياجات الفعلية للشركات المتعددة الجنسيات- مع مراعاة خصوصيات اقتصادياتها، وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدمها مثلما لو تم تبني إستراتيجية تكييف لهذه المعايير.

الفصـــل الثانـــي:
أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر "الطبيعة، الأسباب والنتائج"

في ظل الاتجاه المتزايد نحو عولمة وتبني المعايير المحاسبية الدولية بين الدول، تتفاعل البيئة المحاسبية في الجزائر، تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة المحاسبية الدولية.

وفي سياق تحول الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر مع دول الاتحاد الأوروبي واستمرار المفاوضات بشأن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، باشرت الجزائر في شهر مارس 1998م إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975م، الذي أصبح يعاني من نقائص كثيرة وأصبح قاصرا عن مواجهة احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار لدى مستعملي المعلومات المحاسبة والمالية وخاصة المستثمرين والمقرضين.

هذا الإصلاح الذي من شأنه تحقيق التوافق بين الممارسة المحاسبية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وإخراجها من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية. وقد توجت جهود الإصلاح هذه بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وذلك بصدور القانون رقم07-11 في25 نوفمبر2007، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 2010م.

المبحث الأول: المخطط المحاسبي الوطني (PCN)

اعتمدت الجزائر غداة الاستقلال في نظامها المحاسبي على تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة1957م، والذي كان مستلهما من روح الحياة الاقتصادية الرأسمالية وتوجهاتها، في حين كان الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال يعرف تحولات جذرية نحو الاقتصاد والتسيير الاشتراكي للمؤسسة، وهو ما نجم عنه عدة صعوبات واجهتها عمليات التخطيط الاقتصادي التي كانت تقوم بها الدولة من خلال الحصول على معلومات ذات طابع اقتصادي كلي تستفيد منها المحاسبة الوطنية وهيئات التخطيط والإحصاء، لذلك كانت الحاجة ملحة في إيجاد مخطط محاسبي آخر يستجيب لروح البلاد ويتوافق مع توجهاتها الاقتصادية الجديدة على المستويين الجزئي والكلي، وهو ما تجسد بصدور المخطط المحاسبي الوطني في29 أفريل1975م والذي أصبح إجباري التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي1976م.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني

صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، والقرار المتعلق بكيفية تطبيقه.

1- الأمر رقم 75-35:

ينص الأمر رقم75-35 المؤرخ في29 أفريل1975م والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، على إلزامية تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة والمؤسسات الخاضعة لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها[1].

كما يعالج هذا الأمر من جهة أخرى المخططات المحاسبية القطاعية التي سيتم إعدادها عن طريق تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاعات النشاط المختلفة.

2- القرار المتعلق بكيفية التطبيق:

إن موضوع هذا القرار هو تحديد كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات[2]، وهو يعالج النقاط التالية:

- التنظيم والتسيير المحاسبي؛
- تقييم المخزونات والحقوق؛
- القوائم المالية الختامية؛

---

[1]- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في29 أفريل1975م المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، المادتان الأولى والثانية.

[2]- القرار المؤرخ في23 جوان 1975م والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، المادة1.

3- الإضافات التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني: من أجل الأخذ بعين الاعتبار بعض العمليات الخاصة التي نشئت (ظهرت) بفعل (نتيجة) للتطورات الحاصلة في الميدانين الاقتصادي والقانوني، عرف المخطط المحاسبي الوطني الإضافات التالية:

3-1 المنشور رقم: 185/ F /DC/ CE /89/047 والمؤرخ في 24 ماي 1989: يتعلق هذا المنشور بطرق المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات، ويعالج مايلي[1]:

- المساهمات (التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة)؛
- حساب مساهمات الشركات: حيث تم التمييز بين المساهمات النقدية والمساهمات العينية،
- إدراج حساب الموثق (حـــ/480) كحساب فرعي من حساب المتاحات، تسجيل فيه الأموال الموضوعة عند الموثق؛
- إدراج حساب الفروض السندية (حـــ/520) كحساب فرعي من حساب ديون الاستثمارات؛
- تجزئة حساب سندات المساهمة (حـــ/421) إلى حسابات فرعية؛
- فتح حسابات فرعية خاصة بعملية توزيع الأرباح منها حساب قسائم للدفع (حـــ/5561)، حساب حصة أرباح واجبة الدفع (حـــ/5562)؛ حساب حصة أرباح مستحقة للمستخدمين (حـــ/5638)، حساب بدل الحضور (حـــ/668) وحساب حصة الإدارة للدفع (حـــ/557).

3-2 المنشور رقم 635/F/ DC/90/046 والمؤرخ في 11 مارس 1990: يتعلق هذا المنشور بالمحاسبة عن مساهمة العمال (المستخدمين) في أرباح المؤسسة.

3-3 التعليمية رقم 001/95: والمؤرخة في02 أكتوبر1995، وتتعلق بطرق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة، حيث تعالج ما يلي[2]:

- الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات الاقتصادية العمومية؛
- الأموال المتحصل عليها من الدولة والتي تهدف إلى التدخل في المؤسسة؛
- حصة الأرباح المتحصل عليها عن طريق السندات،
- الإيرادات المالية المتحصل عليها عن طريق التوظيفات المالية؛
- الحسابات الجارية للشركاء.

3-4 التعليمة رقم 158/MF/DGC والمؤرخة في21 أفريل 1997: وتتعلق هذه التعليمة بالمحاسبة عن فرق إعادة التقييم وإعادة إدماجه ضمن الميزانية والناتج عن تطبيق المادة 14 والمادة 107 لقانون المالية لسنة 1996م.

---

[1] -Circulaire du24Mai1989 n°:185/F/DC/CE/89/047.

[2] -Instruction n°:001/95 du 02/Octobre1995.

5-3 القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 1999/10/09: حيث تضمن هذا القرار توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وقد اشتمل القرار على مدونة حسابات، طرق معالجة العمليات فيما بين المجمع، تفسير المصطلحات وقواعد استعمال الحسابات لاسيما المتعلقة بالتجميع، إضافة إلى القوائم المالية الختامية، وتلتزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا المخطط في مسك محاسبتها وإعداد وتقديم قوائمها المالية الختامية[1].

وبالمقابل، تم خلال هذه المدة إعداد مخططات محاسبية قطاعية (PCS) شملت ما يلي:

- المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي (1987) ؛
- المخطط المحاسبي لقطاع التأمينات (1987م) ؛
- المخطط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية (1988م) ؛
- المخطط المحاسبي لقطاع السياحة (1989م) ؛
- المخطط المحاسبي للقطاع البنكي (1992م) ؛
- المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط وسطاء عمليات البورصة (IOB) الصادر بتاريخ 29 ماي 1999.

وبصفة عامة، فقد احتوت هذه المخططات على قائمة الحسابات، قواعد سير الحسابات والتعريف بها إضافة إلى القوائم المالية الختامية.

المطلب الثاني: بنية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني

نحاول من خلال هذا المطلب استعراض بنية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني والتي جسدها القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط والذي حدد بالإضافة إلى طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي والمصطلحات المتبناة، كل من الحسابات، مجموعاتها وأرقامها وقواعد التسجيل المحاسبي إضافة إلى القوائم المالية الختامية[2].

1- **دراسة الحسابات:** يقترح المخطط المحاسبي الوطني قائمة حسابات صنفت إلى ثمانية أصناف مرقمة من(1) إلى(8)، ووزعت حسابات هذه الأصناف على ثلاث مجموعات وهي حسابات الميزانية (من الصنف1 إلى الصنف5)، حسابات التسيير(الصنفين 6 و7) وحسابات النتائج (الصنف8)[3]، وقد اعتمد المخطط المحاسبي الوطني في تصنيف الحسابات على مبدأ الترتيب العشري، حيث يتألف الصنف من رقم واحد، والحسابات

---

[1]- القرار المؤرخ في 09 أكتوبر1999م يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

[2]- Journal officiel: Arrêté du 23/06/1975 relatif aux modalités d'application du plan comptable national. J.O, n°101 deuxième semestre, Alger, 1975.

[3]– محمد بوتين المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية،ة الجزائر، نوفمبر 1992، ص40.

الرئيسية من رقمين والحسابات الجزئية من ثلاثة أرقام والحسابات الفرعية من أربعة أرقام فما فوق بحسب الحاجة.

1-1-حسابات الميزانية: تتكون حسابات الميزانية من حسابات الأصول وحسابات الخصوم، حيث تتشكل حسابات الأصول من حسابات الصنف 2 المتمثل في الاستثمارات وحسابات الصنف 3 المتمثل في المخزونات وحسابات الصنف 4 المتمثل في الحقوق (الذمم أو الحسابات الدائنة)، وهي حسابات مدينة تفتح وتتزايد في الطرف الأيمن وتتناقص في الطرف الأيسر. بينما تتشكل حسابات الخصوم من حسابات الصنف1 المتمثل في الأموال الخاصة وحسابات الصنف5 المتمثل في الديون، وهي حسابات دائنة تفتح وتتزايد في الطرف الأيسر وتتناقص في الطرف الأيمن.

وترتب حسابات الميزانية بحسب سيولتها أو حسب استحقاقها من أعلى الميزانية إلى أسفلها، وتضم حسابات الميزانية ما يلي:

1-1-1 **حسابات الأصول:** تشكل الأصول الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع[1]، وهي ثلاثة أنواع:

- **الاستثمارات:** وهي مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية المنقولة وغير المنقولة التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها، ليس لغرض البيع أو التحويل وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة[2]، ولكن هذا لا يمنع أن تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها الثابتة سواء بفعل تقادمها التكنولوجي أو نتيجة لإهتلاكها التام بفعل استعمالها.

وقد جمعت حسابات الاستثمارات في المجموعة الثانية من المخطط المحاسبي الوطني على النحو التالي:

20. مصاريف إعدادية؛
21. القيم المعنوية؛
22. الأراضي؛
24. تجهيزات الإنتاج؛
25. تجهيزات اجتماعية؛
28. استثمارات قيد الانجاز؛
29. استهلاك الاستثمارات؛

- **المخزونات:** وتمثل المخزونات قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها على حالتها أو استهلاكها في عملية التصنيع وتحويلها إلى منتجات مصنعة، وتضم حسابات المخزونات مايلي:

30. البضائع؛
31. مواد ولوازم؛
33. منتجات نصف مصنعة؛
35. منتجات تامة التصنيع؛
36. فضلات ومهملات؛
37. مخزون لدى الغير؛

[1]- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص47.

[2]- المرجع السابق، ص47.

34. منتجات وأشغال قيد التنفيذ؛
38. المشتريات؛
39. مؤونات تدني قيم المخزونات؛

– **الحقوق**: وتعرف على أنها مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقاتها بالغير، وخصص لها الصنف (4) من أصناف المخطط المحاسبي الوطني، وتضم حسابات الحقوق الحسابات الرئيسية التالية:

40. حسابات الخصوم المدينة؛
42. حقوق الاستثمارات؛
43. حقوق المخزونات؛
44. حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة؛
45. تسبيقات من الغير؛
46. تسبيقات الاستغلال؛
47. حقوق على الزبائن؛
48. المتاحات
49. مؤونات تدني قيم الحقوق؛

1-1-2**حسابات الخصوم**: تتكون الخصوم من حقوق الملاك ومن ديون المؤسسة تجاه الغير. ولقد روعي عند ترتيب حسابات الخصوم مبدأ الاستحقاق أي مدة استحقاق عناصر الخصوم من الأسفل إلى الأعلى وبالتالي تم تقسيمها إلى:

– **الأموال الخاصة**: وتعرف الأموال الخاصة على أنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون أو الملاك (عند التأسيس) والأموال التي تركوها فيما بعد تحت تصرف المؤسسة[1].

ويتم التعبير عن الأموال الخاصة أو المملوكة بمصطلح الذمة المالية لمؤسسة أو ما يسمى بصافي المركز المالي والتي هي مجموع الأصول ناقص مجموع الديون أي ممتلكات المؤسسة في لحظة زمنية ما مستبعدا منها الديون المترتبة عليها تجاه الغير[2].

ويضم صنف الأموال الخاصة الحسابات الرئيسية التالية:

10. رأس مال الشركة؛
11. أموال شخصية؛
12. علاوات متعلقة برأس مال الشركة؛
13. الاحتياطات
14. إعانات الاستثمار؛
15. فرق إعادة التقييم (استحدث تبعا لعملية إعادة التقييم)
16. الأموال الخاصة الأخرى؛
17. حساب الارتباط بين الوحدات؛
18. نتائج قيد التخصيص؛
19. مؤونات الأعباء والخسائر؛

حيث تسجل الأموال التي أحضرت في الحسابات 10،11،12 وما يتفرع عنها، أما الأموال التي تركت تحت تصرف المؤسسة فتسجل في الحسابات 18،17،17، 19 وما يتفرع عنها.

[1]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص81.

[2]– أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص.ص 54-55.

– الديون: تمثل الديون مجموع الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة إثر علاقاتها مع الغير أي الأموال التي يقع على عاتق المؤسسة أداؤها بما فيها تلك التي تم اقتراضها من الغير، ويضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

50. حسابات الأصول الدائنة؛
52. ديون الاستثمارات؛
53. ديون المخزونات؛
54. مبالغ محتفظ بها في الحساب؛
55. ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة؛
56. ديون الاستغلال؛
57. تسبيقات تجارية؛
58. ديون مالية؛

2-1 **حسابات التسيير**: تتعلق حسابات التسيير بالتدفقات الناتجة عن أنشطة المؤسسة؛ وتشتمل على حسابات الصنفين السادس التكاليف والسابع الإيرادات، وقد رتبت حسابات التسيير حسب طبيعتها ويتم التمييز بينهما بين الأنشطة العادية والأنشطة الاستثنائية.

2-1-1 **حسابات المصاريف**: المصاريف هي مجموع الإستهلاكات والأعباء والإهتلاكات والمخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجازها لإنتاج الخبرات المادية[1]، ونميز بين مصاريف الاستغلال وهي تلك المصاريف التي تنجم عن الاستغلال أو النشاط العادي للمؤسسة، وبين مصاريف خارج الاستغلال وهي تلك المصاريف الناتجة عن الأنشطة الثانوية للمؤسسة، وحسابات المصاريف هي حسابات مدينة تفتح وتتزايد في الطرف الأيمن وتتناقص في الطرف الأيسر. ويضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

60. بضائع مستهلكة؛
61. مواد ولوازم مستهلكة؛
62. خدمات؛
63. مصاريف المستخدمين؛
64. الضرائب والرسوم؛
65. مصاريف مالية؛
66 . مصاريف متنوعة؛
68. مصاريف الإستهلاكات والمؤونات؛
69. تكاليف خارج الاستغلال؛

2-1-2 **حسابات الإيرادات (النواتج)**: تشمل النواتج المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى النواتج المتأتية دون مقابل وكذا إنتاج المؤسسة لذاتها، وكذلك الشأن بالنسبة للنواتج، نميز بين نواتج الاستغلال وهي الإيرادات الناتجة عن الاستغلال العادي للمؤسسة، ونواتج خارج الاستغلال وهي الإيرادات الناتجة عن الاستغلال غير العادي للمؤسسة. وحسابات النواتج هي حسابات دائنة تفتح وتتزايد في الطرف الأيسر(الجانب الدائن) وتتناقص في الجانب المدين (الطرف الأيمن)، ويضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

70. مبيعات البضائع
75. تحويل تكاليف الإنتاج؛

[1]– شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص157.

71. إنتاج مباع؛
72. إنتاج مخزون؛
73. إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة؛
74. أداءات مقدمة؛
76. مدخولات مالية؛
77. نواتج متنوعة؛
78. تحويل تكاليف الاستغلال؛
79. نواتج خارج الاستغلال؛

3-1 **حسابات النتائج**: تسمح حسابات النتائج من خلال أرصدها بتحديد مختلف نتائج أنشطة المؤسسة عبر عدة مراحل، وتصنف عناصر حسابات النتائج على أساس التمييز بين النشاط التجاري والنشاط الإنتاجي، والتمييز بين عمليات الاستغلال والعمليات خارج الاستغلال. ويفرق المخطط المحاسبي الوطني بين النتائج التالية:

80. الهامش الإجمالي؛
81. القيمة المضافة؛
83. نتيجة الاستغلال؛
84. نتيجة خارج الاستغلال؛
85. نتيجة التصفية؛
88. نتيجة السنة المالية؛
89. تنازلات ما بين الوحدات؛

وتتميز حسابات النتائج عن الحسابات الأخرى (باستثناء الحساب89)، في أنها لا تستعمل إلا في نهاية الدورة، بهدف حساب مختلف النتائج ابتداء من الهامش الإجمالي إلى غاية نتيجة السنة المالية.

وتستقبل حسابات النتائج أرصدة حسابات المصاريف في جانبها المدين وأرصدة حسابات النواتج في جانبها الدائن، وبدوره يحول رصيد كل حساب من حسابات النتائج إلى حساب النتيجة الموالي له على الترتيب أي ابتداء من حساب الهامش الإجمالي ماعدا رصيد نتيجة الدورة الذي سيظهر بالميزانية الختامية[1].

2- **القوائم المالية الختامية**: جاء المخطط المحاسبي الوطني بنوعين من القوائم المالية، قوائم مالية شاملة وقوائم مالية ملحقة.

2-1- قوائم مالية شاملة: وتتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول حركات الأموال.

2-1-1 الميزانية: وتعبر عن وضع المركز المالي للمؤسسة، حيث تقدم تلخيصا للعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة، وتتكون من جانبين، جانب يضم موجودات وحقوق المؤسسة يدعى الأصول، وجانب آخر يضم مواردها والتزاماتها تجاه الغير ويدعى الخصوم.

2-1-2 جدول حسابات النتائج: يشمل هذا الجدول الأصناف الثلاثة من حسابات التسيير (الصنفين 6 و7) وحسابات النتائج (الصنف8)، ويعتبر وسيلة جد مفيدة لتحديد المجاميع الاقتصادية على مستوى المحاسبة الوطنية وذلك لتناسب المفاهيم المستعملة في التسيير والمقدمة في المخطط المحاسبي الوطني مع المفاهيم المستعملة

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 180.

في المحاسبة الوطنية، وهذه العناصر هي الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال، ونتيجة السنة المالية[1].

2-1-3 جدول حركات الأموال: يُظْهِر هذا الجدول التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الذمة أي كل حساب من الحسابات الرئيسية للأصول والخصوم وذلك بإظهار الرصيد في بداية السنة المالية لكل حساب والحركات التي تعرض لها خلال الفترة ليحصل في الأخير على الرصيد في نهاية السنة المالية.

2-2- قوائم مالية الملحقة: وتشمل 14 جدولا ملحقا تكمل القوائم المالية الشاملة وتمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة بما يسهل فهمها بمجرد الاطلاع عليها[2]. والجدول التالي يبين القوائم المالية الختامية التي نص المخطط المحاسبي الوطني على إعدادها (الشاملة والملحقة).

الجدول رقم 1.2: القوائم المالية الختامية التي نص المخطط المحاسبي الوطني على إعدادها.

الرقـــم	البيــــــان
1	الميزانية السنوية
2	حسابات النتائج
3	حركات الأموال
4	الاستثمارات
5	الإستهلاكات
6	المئونات
7	الحسابات الدائنة
8	الأموال الخاصة
9	الديون
10	المخزونات
11	استهلاك البضائع، المواد واللوازم
12	مصاريف التسيير
13	البيوع وأداء الخدمات
14	المنتجات الأخرى
15	نتائج على التنازلات عن الاستثمارات

[1]– ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، 1990م، ص74.

[2]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص180.

16	التزامات مقبولة والتزامات مقدمة
17	المعلومات المتنوعة

المصدر: مستخرج من الملحق II للقرار المؤرخ في 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الثالث: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

بعد مرور أكثر من ثلاثة عقود عن بداية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أسفر هذا الأخير عن مجموعة من النقائص وأصبح لا يساير التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وذلك بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق والتخلي عن نظام الاقتصاد المخطط، ولا يواكب كذلك التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتي نتج عنها ظهور معايير محاسبية دولية موحدة.

لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب تقييم المخطط المحاسبي الوطني من مختلف جوانبه والوقوف عند أهم نقائصه، بداية من الإطار المحاسبي العام ثم قواعد تقييم وسير الحسابات وبعدها كيفية تسجيل المخزونات والعمليات الخاصة، لنتعرض في النهاية إلى القوائم المالية والختامية.

1- النقائص المتعلقة بالإطار المفاهيمي (التصوري):

1-1 غياب الإطار المفاهيمي: إن غياب الإطار المفاهيمي ولو بصورة ضمنية في المخطط المحاسبي الوطني تسبب في جمود المحاسبة في بلادنا، فمن دونه لا يمكن إيجاد حلول للمعاملات والأحداث والمشاكل التي لم تتم معالجتها بموجب المخطط المحاسبي الوطني[1]، فالإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية بالإضافة لكونه دليلا لاختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار معين.

2-1 أهداف ومستعملي المعلومات المحاسبية: إن أهداف المخطط المحاسبي الوطني التي حددت منذ أكثر من ثلاث عقود، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني ولا مع احتياجاته، فقد كان المخطط يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلية من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات[2]، وبالتالي تصبح المعلومات المحاسبية موجهة في المقام الأول نحو مستفيد رئيسي يتمثل في الدولة بهيئاتها المختلفة على حساب المؤسسة واحتياجاتها من المعلومات، وهذا حتى وان لم يحدد معدو المخطط المحاسبي الوطني آنذاك الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية أو تحديد درجة

[1]- Nassiba Bouraoui, Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifie à l'économie de marché, mémoire de magistère, école supérieur du commerce, Alger, 1998/1999, P 97.

[2]- حسب ما جاء حول أهداف المخطط المحاسبي الوطني التي تضمنها الخطاب الذي ألقاه وزير المالية قي 05-05-1972 م بمناسبة التأسيس الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة.

أولوياها والتي يجب على المحاسبة الإجابة على احتياجاها، إلا أن طبيعة هذه الأطراف كانت محددة ضمنيا على صعيدين، الأول من خلال الدور المنوط بالمحاسبة والأهداف المنتظر الوصول إليها، والثاني من خلال طبيعة الحسابات التي اعتمدت في هذا المخطط.

وعليه فإن المخطط المحاسبي الوطني أهمل عدة مستعملين للمعلومات المحاسبية والمالية وخصوصا المستثمرين والمقرضين والمساهمين وما يحتاجونه من المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قرارام الاقتصادية.

1-3 المبادئ المحاسبية: لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني بصفة صريحة المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة حتى وإن أشار ضمنيا إلى بعض المبادئ، إلا أن ذلك يعتبر غير كافيا، إذ كان لابد أن تحدد بصفة صريحة وواضحة في المخطط حتى تصبح مرجعا رسميا واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متعارفا عليه يحبذ تطبيقه ولا يتمتع بإلزامية التطبيق.

1-4 تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية: لم يقم معدو المخطط المحاسبي الوطني بشرح المصطلحات التي يستعملها المخطط، وكان من المفروض أن يخصص جزء لتوضيح وشرح كل المصطلحات المستعملة في المخطط سواء في جانب تسمية الحسابات والأصناف أو في جانب قواعد سير الحسابات، فغياب تعريف واضح للمصطلحات الواردة في المخطط يؤثر على فهم المصطلح ويخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله[1].

2- النقائص المتعلقة ببنية المخطط وأقسامه:

2-1 غياب صنف المحاسبة التحليلية: لقد اعتمد معدو المخطط المحاسبي الوطني عند تصميمه على النموذج المبسط أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، لذلك فقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني صنف المحاسبة التحليلية و لم يخصص لها أي صنف ضمن أصنافه، وقد ترك القرار في هذا الشأن للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي ترى أنه أكثر ملائمة لبنيتها ولحاجياها بشكل يسمح بوضوح بـــ[2]:

- حساب التكاليف وأسعار التكلفة؛
- إعداد ومراقبة الموازنات؛

ويشكل هذا الإهمال تناقضا صريحا مع الأهداف العامة للمخطط المحاسبي الوطني[*].

وعلى العكس من المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصبغة الإجبارية، لم يجبر المخطط الوطني المحاسبي المؤسسات على استعمال المحاسبة التحليلية لذلك فإن المؤسسات الجزائرية قد أهملت تقريبا هاته الأداة الفعالة في التسيير.

---

[1]- طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية واقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص150.

[2]- القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، المادة6.

[*]- من بين أهداف المخطط المحاسبي الوطني هي الرفع من فعالية تسيير المؤسسات الاشتراكية وتسهيل مراقبتها وذلك من خلال معرفة التكاليف وأسعار التكلفة ومستوى المخزون، إلا أن PCN أهمل صنف المحاسبة التحليلية وترك الخيار للمؤسسات في اعتماد أحسن طريقة لحساب أسعار تكلفتها.

2-2 نقص تجانس الحسابات في الأصناف: لقد حاول المخطط المحاسبي الوطني الحفاظ على تجانس الحسابات داخل الصنف الواحد حتى يقدم مجموع كل صنف قيمة متجانسة ذات مدلول معين، إلا أن هناك بعض الحسابات لا تحقق هذه الصفة إذ لا تتجانس مع باقي حسابات الصنف، ويمكن في هذا السياق ذكر مايلي:

- **حالة صنف الأموال الخاصة:** يحتوي صنف الأموال الخاصة على بعض الحسابات التي لا تشكل وسائل تمويل مساهم بها أو تكون موضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة حسبما يقتضيه تعريف المخطط المحاسبي الوطني للأموال الخاصة، وتتمثل هذه الحسابات خصوصا في الحساب رقم15 "فرق إعادة التقييم"، الحساب رقم17 "الارتباط ما بين الوحدات، والحساب رقم **19**" مؤونات الخسائر والتكاليف".

- **حالة صنف الاستثمارات:** يتضمن هذا الصنف عنصر المصاريف الإعدادية التي صنفت حسب المخطط المحاسبي الوطني من الإستثمارات بينما في الواقع عبارة عن مصاريف كما تشير إليها تسميتها.

- **حالة صنفي الحقوق والديون:** يظهر عدم التجانس بين الحسابات بصفة جلية عند فحص حسابات صنف الحقوق فمثلا الحساب رقم421 "سندات المساهمة" والحساب رقم423 "سندات التوظيف" والحساب رقم469 "نفقات في انتظار التخصيص" لا تمثل حقوقا للمؤسسة على الغير[1].

كما أن تصنيف الحسابات داخل صنف الحقوق فيه الكثير من التحفظ فمثلا الحساب42 "حقوق الاستثمارات" وكما تشير تسميته بأن تقيد فيه الحقوق الناتجة عن العمليات الاستثمارية. إلا انه بفحص مكونات هذا الحساب نجد بأن حسابين فرعيين فقط يتعلقان بعمليات الاستثمارات وهما الحساب425 "سلف وتسبيقات على الاستثمارات" والحساب رقم4290 "أوراق مالية للتحصيل"، أما الحسابات الفرعية الأخرى (الحساب421 "سندات المساهمة" الحساب 424 "القروض"، الحساب426 "كفالات مدفوعة") فليس لها أي ارتباط بالاستثمارات[2].

وبدون ذكر أمثلة أخرى والتي هي عديدة سواء في الصنف4"الحقوق" أو في الصنف5 "الديون" فلا يمكن اعتبار هذين الصنفين كصنفين متجانسين ولا يعبران عن مجموع حقوق أو ديون المؤسسة تجاه الغير.

- **حالة صنفي التكاليف والنواتج:** إن مجموع صنف التكاليف لا يعكس بالضبط قيمة الأعباء التي تحملتها المؤسسة، بل هو أكثر من ذلك ويعود السبب في ذلك إلى تسجيل المصاريف الإعدادية كمرحلة أولى حسب طبيعتها في الصنف (6)، ثم تحويلها فيما بعد إلى الحساب 20 "مصاريف إعدادية" بواسطة الحسابين75 و78، ثم بعد ذلك يتم إطفاؤها تدريجيا خلال مدة أقصاها 5 سنوات، حيث يسجل قيمة الجزء الواجب

---

[1]- Ouandelous Mohamed, Instruments comptables et gestion des sociétés nationales, DES sciences économiques Alger, 1976, P 47.

[2]- Idem, P 48.

إطفاؤه في الحساب 699 "مخصصات استثنائية" وبالتالي يكون نفس العبء مسجل مرتين في حسابات التكاليف.

أما السبب الآخر فهو مرتبط بالحساب696 "تكاليف السنوات المالية السابقة" حيث يستقبل هذا الحساب مبالغ التكاليف المتعلقة بالسنوات السابقة والمسجلة خلال السنة المالية الجارية في حسابات التكاليف حسب طبيعتها وذلك بجعل الحساب75 "تحويل تكاليف الإنتاج" أو الحساب78 "تحويل تكاليف الاستغلال" دائنا.

لهذه الأسباب فإن مجموع صنف الأعباء لا يعكس حقيقة ما تحملته المؤسسة من التكاليف.

وبالمقابل فإن مجموع صنف النواتج يتأثر بالحسابين75و78، رغم أنهما لا يمثلان إيرادات حقيقية باعتبارهما حسابان وسيطيان خصصهما المخطط المحاسبي الوطني لتصحيح التكاليف، وبالتالي فإن مجموع صنف النواتج لا يعكس قيمة ما حققته المؤسسة من إيرادات.

2-3 غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة: لقد تغافل المخطط المحاسبي الوطني عن الفصل في كيفية معالجة وتسجيل بعض العمليات المهمة التي كان بعضها مطروحا على الساحة المهنية وقت إعداده، في حين لم يظهر البعض الآخر إلا في الآونة الأخيرة، ومن بين أهم هاته العمليات نذكر مايلي:

- **العمليات المنجزة في إطار عقد إيجار التمويل:** عقد إيجار التمويل أو ما يعرف بالقرض الإيجاري هو طريقة حديثة لتمويل الاستثمارات يشكل بديلا عن طرق التمويل الأخرى وخاصة التقليدية منها. ويعرف بأنه: "عقد من خلاله يلتزم أحد الأطراف (المستأجر) بالتسديد للطرف الآخر(المؤجر) سلسلة من الدفعات الدورية التي مجملها يفوق ثمن شراء الأصل موضوع العقد، وعادة هذه الدفعات تمتد لتغطي الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل المقتنى"[1].

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية معالجة هاته العملية سواء من جهته المستأجر أو من جهة المؤجر، رغم أنها أصبحت تشكل أداة تمويلية مهمة كما أشرنا وعرفت انتشارا كبيرا.

- **العمليات المنجزة في إطار عقود المناولة (Sous-traitance)**[2]: وتتمثل عملية المناولة (المقاولة من الباطن) في أن تكلف مؤسسة ما مؤسسة أخرى للقيام بخدمة معينة عوضا عنها، فهل تسجل هاته الخدمة في حساب معين من حسابات الخدمات على كونها خدمة وكفى؟ وما هو الحساب التي تسجل فيه في هذه الحالة؟

[1]- بلمقدم مصطفى وآخرون، التمويل عن طريق قرض الإيجار كإستراتيجية لتغيير العمل المصرفي، ملتقى دولي حول إستراتيجية الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 15-16 مارس 2005، ص.ص5-6.

[2]- طارق حمزة، مرجع سبق ذكره.ص147.

أم تسجل في حساب خاص حسب طبيعة الخدمة التي تمت مقاولتها من الباطن، حفاظا على مبدأ تصنيف حسابات الأعباء حسب طبيعتها؟ لا نجد في المخطط المحاسبي الوطني إجابات عن هاته الأسئلة.

- **البنايات المنجزة على أراضي الغير**: تشكل عملية تسجيل البنايات الموجودة على أراضي الغير مشكلا كبيرا فهل تسجل ضمن الاستثمارات بحكم أنها بنايات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة؟ أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على أراض ليست تابعة للمؤسسة وبالتالي لا يمكن لها التصرف فيها وهي مجبرة على تركها في وقت معين. لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية تسجيل هاته العملية.

2-4 نقص قائمة الحسابات وعدم شموليتها: لم يتضمن المخطط المحاسبي الوطني العديد من الحسابات التي تسمح بتسجيل بعض العمليات. والتي كان من المفروض وجودها، وعلى سبيل المثال لا الحصر نذكر الحسابات التالية حسب الأصناف:

- بالنسبة للصنف1: نتيجة السنة المالية، الضرائب المؤجلة؛
- بالنسبة للصنف2: قرض إيجار- التمويل، ترتيب وتهيئة الأراضي، الاستثمارات المالية؛
- بالنسبة للصنف4: إعانات للاستلام، الفوائد المنتظرة، عمليات مجمع الشركات؛
- بالنسبة للصنف5: الأدوات المالية المشتقة؛
- بالنسبة للصنف6: المقاولة من الباطن، المنح العائلية، منح التمدرس، المزايا المقدمة للمستخدمين؛

3- النقائص المتعلقة بقواعد وطرق التقييم:

- رغم أن المخطط المحاسبي الوطني أمر بتطبيق الجرد الدائم (المستمر) للمخزون (كقاعدة عامة للمحاسبة التحليلية) إلا أنه لم يُوَّفَق فيه مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات[1].

- اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم أصول و التزامات المؤسسة دون وجود بدائل أخرى للتقييم، جعل عملية المقارنة الزمنية بين القوائم المالية تفقد معناها خصوصا في ظل موجة التضخم التي عرفتها الجزائر منذ بداية الإصلاحات الاقتصادية الكبرى سنة 1988، وبالتالي تفقد المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ الكثير من صلاحيتها وقدرتها على الإفصاح عن الوضعية الحقيقية المؤسسة.

- لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني بدقة إلى كيفية حساب وتطبيق الإهتلاكات، فلم يعرف مختلف الطرق المعتمدة لحساب الإهتلاك (الإهتلاك الخطي، الإهتلاك المتناقص، الإهتلاك المتزايد) كما أنه لم يقم بتحديد ولا بشرح كيفية حساب واعتماد معدلات الإهتلاك.

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص48.

– لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني بالتفصيل إلى كيفية حساب المؤونات وخاصة الطريقة المعتمدة لحساب القيمة المحتملة للبيع، مؤونة تدني قيمة الأسهم....الخ لذلك فإن عملية تسجيل المؤونات وبسبب عدم تفصيلها بالقدر الكافي أصبحت تأخذ طابع العشوائية من حالة لأخرى حسب قناعات المحاسب نفسه، مما يترع صبغة الموضوعية عن حسابات المؤسسة[1].

4– النقائص المتعلقة بالقوائم المالية الختامية:

– لا تخلو القوائم المالية التي يفرضها المخطط المحاسبي الوطني من النقائص سواء من حيث عددها، نوعها أو محتواها.

– لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها إعداد نفس القوائم المالية الختامية وهذا أمر غير معقول، فكان من الأجدر وضع نظامين يتلاءمان مع حجم وإمكانيات المؤسسات، فيخصص الأول للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة بينما يخصص الثاني(نظام مبسط) للمؤسسات الصغيرة، ويفرض كل نظام على أساس معايير معينة مثل رقم الأعمال وعدد المستخدمين.

– لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني قائمة التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، فهي التي تبين لنا المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية إنفاقها أي تفسر لنا المدفوعات والمتحصلات النقدية خلال الفترة وأسباب التغير في رصيد النقدية. فهذه المعلومات لا يمكن الوصول إليها باستخدام القوائم المالية الأخرى فقط[2]. فهي قائمة مالية مفيدة عمليا لكل شخص مهتم بالصحة المالية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل مثل الدائنين والمستثمرين[3].

– لا تقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج معطيات عن الدورة السابقة التي تمكن من إجراء المقارنة بين الدورات المالية.

– إن نظام اقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبة لقياس فرص نمو ومردودية المؤسسة، درجة ملاءمَا وقدرتها على توزيع الأرباح ومن ثم تحسين فعالية اتخاذ القرارات وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط الحسابي الوطني التي تعد وفقا للقوانين والاعتبارات الضريبية وتعطي الأولوية للاستجابة لاهتمامات المصالح الضريبية وتوفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الاستثمارات الإنتاجية وغير الإنتاجية، فهذه القوائم المالية لا تلبي احتياجات المقرضين

[1]– طارق حمزة، مرجع سبق ذكره، ص157.

[2]– طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص247.

[3]– روبرت ميجز، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص731.

والمستثمرين من المعلومات المالية رغم أنهم يتحملون المخاطر وهم في حاجة إلى تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

المبحث الثاني: الأعمال المرتبطة بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني.

لقد كانت محاسبة المؤسسات وبعض الهيئات تخضع لأحكام الأمر رقم75-35 المؤرخ في29 أفريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني والقرار المطبق له المؤرخ في23 جوان1975.

ومنذ تبني هذه النصوص التي تم إعدادها في سياق الاقتصاد الاشتراكي (الموجه إداريا) واستجابة لاحتياجاته وخصائصه، ورغم أن الجزائر قد تحولت نحو اقتصاد السوق وفتحت الباب على مصراعيه أمام الاستثمار الأجنبي، لم تكن هذه النصوص محل أي تعديل مهم من شأنه السماح بحل المشاكل التي اعترضت تطبيقها.

كما اتضح من خلال التجربة أن هذه النصوص لا يمكنها من وجهة النظر المحاسبية التكفل بالأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة ولا بعرض قوائم مالية مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية، تسمح لمختلف المستعملين لاسيما المستثمرين والمسيرين من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة.

وبغرض القضاء على هذه النقائص وتطوير هذه النصوص المحاسبية بما يساير التحولات الاقتصادية والقانونية الراهنة، شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998م في عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الأول: أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)[1]* بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25م باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية.

وكما سبق الإشارة إليه، فقد تكفل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني، ومحاولة جعله (المخطط) أداة فعالة للتسيير في متناول المؤسسات وقد شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، وقد تم توزيع أعمال هذه اللجنة على المراحل التالية:

* – يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة (conseil national de la comptabilité) جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك ولا يمتلك سلطة التنظيم.

1- تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛

2- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛

3- صياغة نظام محاسبي جديد؛

1- استمارات تقييم المخطط المحاسبي الوطني:

باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم المخطط المحاسبي الوطني عن طريق إعداد استمارات استجواب احتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة تقييم المخطط المحاسبي الوطني ويطلب الإجابة عليها. وقد أرسلت الاستمارة الأولى إلى ممارسي مهنة المحاسبة وكان ذلك في شهر جانفي من سنة 1999م، وقد تزامن ذلك مع انشغال أصحاب المهنة (خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية وهو ما انعكس على عدد الردود المستلمة، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال استمارة ثانية في جويلية من سنة 2000[1]، وقد شملت هذه الأخيرة عددا أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين.

1-1 استمارة الاستبيان الأولى: اشتملت على جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الاعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية و العمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير. أما الجزء الثاني من الاستمارة فقد خصص إلى أحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، قواعد التقييم.

2-1 استمارة الاستبيان الثانية: أما فيما يخص استمارة الاستبيان الثانية، فكانت الأسئلة فيها مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق وكذلك بطرق التقييم.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن كلا الاستمارتين أولتا اهتماما كبيرا بالإطار العام للمخطط وبالمشاكل التقنية التي اعترضت تطبيقه.

2- نتائج استمارات الاستبيان:

على ضوء الردود المتحصل عليها، تم جمعها وتلخيصها، وقامت اللجنة بإعداد تقريرها التقييمي حول المخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت اللجنة في هذه التقرير إلى النتائج التالية[2]:

- ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية.

---

[1]- Conseil national de la comptabilité, Questionnaire d'évaluation du plan comptable national. Alger, Juillet 2000.

[2]- Conseil national de la comptabilité, Synthèse d'évaluation du plan comptable national, Alger, 2000.

– إعادة تنظيم مدونة الحسابات وإثرائها بما يسمح بالإجابة على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.

3- الخيار الذي تبنته لجنة المخطط المحاسبي الوطني:

على ضوء الإجابات التي استلمتها لجنة المخطط المحاسبي الوطني، اختارت اللجنة مراجعة المخطط دون تغييره حتى لا يؤثر ذلك ويمس الممارسة المحاسبية من جهة، ولارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي من جهة أخرى.

4- تقدم أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني:

قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في فيفري من سنة 2000 بإعداد تقرير أوضحت فيه مختلف الاقتراحات التي خلصت إليها لغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الختامية[1].

المطلب الثاني: أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين:

توقفت أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001. ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر محل مناقصة دولية اختير على إثرها مجموعة الخبراء الفرنسيين[*]، للقيام بمهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، وقد مُوِّلَت هذه العملية بهبة من البنك الدولي.

وقد باشرت المجموعة عملها في شهر أفريل من سنة 2001 على أن تنهي أشغالها بعد 12 شهرا حسب مدة الأشغال المحددة، لكن هاته المدة لم تحترم إذ لم تنته الأشغال في وقتها المحدد، وقد تم إعداد برنامج عمل للمجموعة على أربعة مراحل كما يلي:

– **المرحلة الأولى:** تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.

– **المرحلة الثانية:** إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.

– **المرحلة الثالثة:** إجراء تكوين للمختصين على النظام المحاسبي الجديد وعلى المعايير المحاسبية الدولية.

– **المرحلة الرابعة:** المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

بالنسبة إلى تقرير المجموعة عن المرحلة الأولى والمتمثلة في تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني فلقد تضمن أساسا:

[1]- Conseil national de la comptabilité, Rapport des travaux de la commission PCN, Alger, 2000.

[*]– هم مجموعة من الخبراء الفرنسيين التابعين للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNCF)، المجلس الأعلى لمصف خبراء المحاسبة (CSOEC)، الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC).

- نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛
- أوجه الاختلاف مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- مجموعة من التوصيات.

كما تم وضع ثلاث خيارات ممكنة لتطوير المخطط المحاسبي الوطني وهي:

● **الخيار الأول**: الإبقاء على التركيبة الحالية- آنذاك- المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء بعض الإصلاحات التقنية حتى يتماشى مع تغيرات المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر.

اتخذ هذا القرار حسب المرسوم الوزاري رقم 42 الصادر في شهر أكتوبر1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجمع، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة لا تتماشى والإطار المحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار المفاهيمي المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

● **الخيار الثاني**: يتمثل في المحافظة على المخطط القائم ببنيته وهيكله، واعتماد بعض المعالجات والحلول التقنية التي أدخلتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

حيث يسمح هذا الخيار بقابلية فهم الحسابات التي تعرضها المؤسسات من طرف المستثمرين الأجانب كما يسمح بتحسين المعلومات المحاسبية المفصح عنها، إلا أنه مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يشكلان نظام مختلطا ومعقدا، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف[1].

● **الخيار الثالث**: يتمثل في إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني بشكل حديث استنادا للتطبيقات والمفاهيم والقواعد والحلول التي أرستها لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC).

أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الثانية فلقد تضمن مشروعا لنظام محاسبي جديد، وقد تضمن هذا المشروع مايلي:

- التعريف بالإطار التصوري؛
- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإرادات؛
- مدونة الحسابات؛
- قواعد سير الحسابات؛
- نماذج القوائم المالية والمصطلحات التفسيرية.

[1]- شنوف شعيب، الجزء 1، مرجع سبق ذكره، ص15.

وبغرض تقييم التقرير، تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذين تباينت آراؤهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما يتعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي حيث[1]:

– اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات فإنه من الأفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية وذلك تجنبا لأي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي.

– أما الفريق الثاني، فقد طلب تأكيد واعتماد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغاربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة إلى الخبراء الفرنسيين، ليتم أخذها بعين الاعتبار، بناءا على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراؤه وتعزيزه. وعلى هذا الأساس تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقا بالإجابات عن الأسئلة التي طرحت بمناسبة المشروع الأول.

كما كُلِفَ فوج العمل السابق بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد[2].

المطلب الثالث: خيار المجلس الوطني للمحاسبة بشأن الإصلاح المحاسبي

بعد دراسة وفحص الخيارات السابقة من قبل هيئات المجلس، قام المجلس الوطني للمحاسبة بقبول وتبني الخيار الثالث، أي تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي (SCF)، المتوافق والمنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في مختلف الجوانب لاسيما في الإطار التصوري، المصطلحات المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم و القوائم المالية.

---

[1]– مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص174.

[2]– المرجع السابق،ص 174.

ويعد هذا الخيار مختلفا تماما عن الخيار الذي اقترحته لجنة المخطط المحاسبي الوطني، وتجدر الإشارة إلى أن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي يحبذان ويفضلان استعمال وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الدول.

وكما أشرنا سابقا فإن عملية الإصلاح هاته تمت بتمويل من البنك الدولي والذي يكون ربما قد مارس ضغوطا حول خيار الجزائر بشأن إصلاح نظامها المحاسبي وهو ما قد يفسر التحول الجذري في منحى واتجاه الإصلاح.

المبحث الثالث: تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر2007م، الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975م.

ولقد أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد – المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS- تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية.

هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتغيرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير[1].

وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث تناول النظام المحاسبي الجديد من خلال أبعاده النظرية والتطبيقية بدأ بإطاره القانوني والتنظيمي العام، ومرورا بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وانتهاء بالقوائم المالية ومدونة الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

1- من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات السوق[2]:

إن المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات وذلك بتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة ليتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

[1] -Le système comptable financier, ministère des finances, conseil national de la comptabilité, ENAG éditions, Alger. 2009. P6.

[2]- شنوف شعيب, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS, الجزء II, مكتبة الشركة الجزائرية بوداود, الجزائر, ص18-19.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، بحيث يهتم المستثمرون بشراء الأسهم والمقرضون بإقراض الأموال، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في شراكة مع المؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، وأن يتماشى مع متطلبات السوق، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم ويسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم.

2- من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية:

إن المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية، أما بعد التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر وذلك بتحولها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر[1]. فأمام كل هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، سيسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

فالتفتح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة وموثوقة وموحدة ومعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الحسابات[2]. كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

[1]- Saheb Bachaga, pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Alger, 2003, P 7.

[2]- جمال لعشيشي, محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد, الأوراق الزرقاء, الجزائر, جانفي2010م, ص11.

المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

1- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة، تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي (La consolidation)، كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية، واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1].

كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار لتصوري للمحاسبة المالية باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل (تفسير). وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي نص عليه التنظيم.

أما بالنسبة للكشوف أو القوائم المالية فقد ألزم القانون الكيانات عدا الكيانات الصغيرة بضرورة إعداد سنويا على الأقل كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إضافة إلى جدول تغير الأموال الخاصة والملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج[2]، وقد نص القانون على ضرورة أن توفر كل هذه القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة.

وقد تأجل بدأ تطبيق النظام المحاسبي الوطني إلى غاية 1جانفي 2010م بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية سنة 2009م دون أي تبرير أو عرض للأسباب والحيثيات التي كانت وراء عملية التأجيل.

كما تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط الآتية:

- المادة رقم 05: تعالج المحاسبة المالية المبسطة؛
- المادة رقم 07: تناول الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- المادة رقم08: حول المعايير المحاسبية؛
- المادة رقم09:حول مدونة الحسابات مضمونها وقواعد الحسابات؛

[1]- مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو NSCF, ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب: تطبيقات وآفاق، يومي 17و18جانفي2010، ص2.

[2]- المادة25 من القانون07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن SCF.

- المادة رقم22: مسك الضبط اليومي؛
- المادة رقم24: حول مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- المادة رقم25: حول محتوى وطرق إعداد القوائم المالية؛
- المادة رقم30: حول الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية اثني عشر(12) شهرا؛
- المادة رقم36: حول شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- المادة رقم40: كيفيات أخذ تعبر التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية.

2- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن SCF

يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، نصت المادة الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون07-11، هذه المواد التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية ماعدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي والذي سيأتي تناوله.

وقد تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، كما تناول هذا المرسوم القوائم المالية وتم التركيز على الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في هذه القوائم المالية.

وتناول بعض المبادئ المحاسبية مثل: مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مبدأ الصورة الصادقة.

كما تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة ب[1]:

- الأصول: - الخصوم: - قواعد التقييم والمحاسبة، معايير ذات صفة خاصة.

ولقد تضمن هذا المرسوم كذلك ستة عشر(16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي:

- المادة رقم04: حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي؛
- المادة رقم16: حول تقييم عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتسجيلها؛

[1]- المادة30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26ماي2008م المتضمن تطبيق أحكام القانون07-11 المتضمنSCF.

- المادة رقم18: حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛
- المادة 25: حول المنتوجات؛
- المادة 26: حول الأعباء؛
- المادة 30: حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون07-11؛
- المادة 31: حول مدونة الحسابات؛
- المادة 33: حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية؛
- المادة 34: حول محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج؛
- المادة 35: حول محتوى ونموذج جدول سيولة الخزينة؛
- المادة 36: حول محتوى ونموذج جدول تغير الأموال الخاصة؛
- المادة 37: حول محتوى ونموذج الملحق؛
- المادة 38: حول إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير12/31؛
- المادة 41: حول الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- المادة 42: حول أخذ القوائم المالية بعين الاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبية؛
- المادة 43: حول القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة.

3- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 الذي تحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

جاء المرسوم في ست وعشرين (26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية.... لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج[1].

4- القرار رقم71 المؤرخ في26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات

يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عشر السابقة من المرسوم التنفيذي رقم08-156 المذكور أعلاه والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية[2].

[1]- مداني بلغيث، تيسير الانتقال نحو NSCF، مرجع سبق ذكره، ص5.

[2]- المادة الأولى من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات.

ويعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت:

- **الباب الأول**: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات؛
- **الباب الثاني**: عرض القوائم المالية؛
- **الباب الثالث**: مدونة الحسابات وآلية سيرها؛
- **الباب الرابع**: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

5- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008م المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية وخلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تضمن هذا القرار هذه الأسقف بالتفصيل كما يلي[1]:

5-1 بالنسبة للنشاط التجاري:

- رقم الأعمال: 10 ملايين دينار[*]؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

5-2 بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:

- رقم الأعمال: 6 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

5-3 بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:

- رقم الأعمال: 3 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

[1]- المادة الثانية من القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

[*]- يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/ أو الثانوية.

6- التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

بصدور هذه التعليمة المتضمنة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من اجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية – المجلس الوطني للمحاسبة- على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01م.

تضمنت هذه التعليمة توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد – المجلس الوطني للمحاسبة- على اعتبار النظام المحاسبي المالي بشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات.

كما تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب[1]:

– إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛

– إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد.

– الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة؛

– الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.

– استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي التالي بعدم قبول تسجيله.

– إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛

– إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009؛

– استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي؛

– التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإنتاجية؛

أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بهدف تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو

[1]- Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010 .P 3.

النظام المحاسبي المالي واختتمت التعليمة بالتأكيد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمة كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد؛ مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة[1].

المطلب الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

تتشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية.

1- المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي:

1-1 القواعد العامة للتقييم: يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبة؛

وترتكز طريقة تقييم العناصر المفيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية[2]، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:

- القيمة العادلة (la juste valeur)؛
- قيمة الانجاز (valeur de réalisation)،
- القيمة المحيَّنَة (أو قيمة المنفعة)، (valeur actualisée ou valeur d'utilité).

1-1-1 التكلفة التاريخية: تسجل عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية بكلفتها التاريخية، أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبار أثار تغير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد.

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول ميزانية، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات مما يلي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا؛

---

[1] -Idem, p.6.

[2]- الجريدة الرسمية، العدد 19 الموافق لـ25/03/2009م المتضمنة القرار رقم71 المؤرخ في26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات.

تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة العادلة إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبة الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة.

– تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

1-1-2 القيمة العادلة أو القيمة الحالية: تعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة[1].

1-1-3 قيمة الإنجاز: تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليه حاليا من خلال بيع أصل أثناء خروج إرادي[2].

1-1-4 القيمة المحينة: تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط[3].

– في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به[4].

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض الأصل المعني وبإدراج العبئ في الحسابات.

– كما تقوم المؤسسة كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجودا، فان المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

– تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يعمد إلى زيادة القيمة

---

[1]– هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات الحاسبة الدولية، جامعة عنابة، 2007، ص3.

[2]– النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص192.

[3] – المرجع السابق، ص191.

[4]– النظام المحاسبي المالي، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص52.

المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة[1]

1-2 إدراج الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات:

يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات عندما:

- يكون من المحتم أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية؛
- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة؛
- تدرج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عند توفر الشروط الآتية:
- أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
- أن لا تتدخل المؤسسة لا في تسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ الواردات والأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من الممكن تقيم التكاليف التي تحملتها أو ستتحملتها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة، بشكل صادق.

2- بعض القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي:

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة، وتتعلق بالعناصر التالية:

1-2 الأصول الثابتة المادية والمعنوية (Immobilisations corporelles et incorporelles):

الأصول الثابتة المادية هي تلك الأصول التي تحوزها المؤسسة من أجل استخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن أمثلتها نذكر الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات، الأثاث، المعدات المكتبية...الخ[2].

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول غير نقدية وغير قابلة للتحديد، تراقبها المؤسسة وتستعملها في إطار أنشطتها العادية، ومنها العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، رخص الاستغلال، شهرة المحل، مصاريف البحث والتطوير....الخ[3].

وتحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي:

---

[1]- المرجع السابق، ص25-53.

[2]- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء II، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2009،ص92.

[3]- النظام المحاسبي المالي، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،ENAG éditions، المادة 121، الفقرة 6، ص53.

– تسجل الأصول الثابتة في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموع تكاليف الحيازة ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف.

أما تكلفة الأصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى. هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

– تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل ضمن الأصول الثابتة وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل[1].

2-1-1 إهتلاك الأصول الثابتة (Amortissements des immobilisations): الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها. حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهتلاك على مدة منفعته، مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة[*].

إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الإهتلاك الخطي، الإهتلاك التناقص، طريقة وحدات الإنتاج والإهتلاك المتزايد. ونشير إلى أنه في حالة عدم تمكن المؤسسة من تحديد تطورات استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، فعندها يتم الاعتماد على طريقة الإهتلاك الخطي.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الإهتلاك، مدة المنفعة والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مخصصات الإهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

2-1-2 حالة عقارات التوظيف: عقار التوظيف هو أرض أو مبنى (أو الاثنين معا) تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد[2]. ولا تكون عقارات التوظيف موجهة للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع وخدمات أو في أغراض إدارية أو

---

[1]– النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة121، بالفقرة6، ص54.

[*] – القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه من أصل معين عند انقضاء منفعته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معتبرة ماعدا في حالات معينة مثل حالة الامتيازات (Concessions) أو المشاريع ذات الأجل المحدد.

[2]– بوتين محمد، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص 140.

للبيع في إطار النشاط العادي[1]. وبعد التسجيل الأولي لعقارات التوظيف كأصول ثابتة مادية، يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم وإما على أساس قيمتها العادلة.

ويتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

2-1-3 حالة الأصل البيولوجي[2]: يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته العادلة مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة للأصل البيولوجي(منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع) ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

2-1-4 المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الأصول الثابتة: Autre traitement autorisé pour l'évaluation d'immobilisation

بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول الثابتة والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولي. يرخص للمؤسسة بطريقة أخرى للتقييم وهي المبلغ المعاد تقييمه أي القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع الخسائر القيمة اللاحقة.

ويعتمد إجراء إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة للأصول موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه اختلافا جوهريا عن قيمته المحاسبية، فإن إجراء إعادة التقييم يصبح أمرا ضروريا[3].

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تُقيَّد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقييم (حـــ/105)، على أن تسجل إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء. أما إعادة التقييم السلبية(خسارة في القيمة) فإنها تنسب إلى فارق إعادة التقييم لنفس الأصل المسجل ضمن الأموال الخاصة سابقا ويُقيَّد فارق إعادة التقييم السلبي الصافي كعبء من الأعباء.

[1]- النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة 16، ص56.

[2] - المرجع السابق، المادة 121، الفقرة 19، ص57.

[3]- شنوف شعيب، الجزء II مرجع سبق ذكره، ص 98.

2-2 الأصول المالية غير الجارية (Actifs financiers non courants): تسجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتناءها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات التالية[1]:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛
- السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛
- القروض والحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين.

وتقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة.

أما المساهمات والحقوق المرتبطة بها والسندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المحازة لغرض وحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة العادلة.

3-2 المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ: تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في اقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة. وعملا بمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة انجازها الصافية[*].

وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد أما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها وإنتاجها المرجحة.

أما بالنسبة للمنتوجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. وتثبت الخسارة أو الربح الناتجة عن تغير القيمة العادلة للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية الدورة التي حصلت فيها[2].

---

[1]- النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 122، ص 59.

[*]- قيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر مطروحا منه تكاليف الإتمام والتوزيع.

[2]- النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 123، الفقرة 7، ص 63.

3- طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخصوصية:

على العكس من المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يتعرض لكيفية تسجيل وتقييم العديد من العمليات مثل امتياز المرفق العمومي والعقود طويلة الأجل والأصول المحازة عن طريق عقود الإيجار التمويلي والعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية...الخ، نجد أن النظام المحاسبي المالي قد تطرق بإمعان لهذه العمليات ولأخرى، وسنتناول البعض منها فيما يلي* :

3-1 عمليات شركة المحاصة (Société en participations): المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993م المعدل والمنظم للقانون التجاري الجزائري هو الذي أورد هذا النوع من الشركة، وخصص لها المشرع الجزائري خمسة مواد من المادة 795 مكرر1 من المادة 795 مكرر5 تجاري. وتعرف شركة المحاصة بأنها: "شركة مستترة ليست لها شخصية معنوية تنعقد بين شخصين طبيعيين أو أكثر، تتولى إنجاز عمليات تجارية أو مالية محدودة تحت المراقبة المشتركة، وتنتهي هذه الشركة بمجرد انتهاء العمل التجاري الذي أنشأت من أجله"[1].

ويتوقف تسجيل العمليات لدى كل شريك من الشركاء المساهمين على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمون.

عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء وإيرادات العمليات المنجزة بصورة مشتركة متضمنة في أعباء وإيرادات هذا المسير، في حين يقتصر كل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل إيرادات وأعباء[2].

أما عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو عدة أصول فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يسجل زيادة على حصته ضمن الإيرادات والأعباء قسطا من الأصول والخصوم.

وعندما تنجز العمليات المشتركة في إطار مؤسسة منفصلة يحوز فيها كل من المشاركين مساهمته، فيسجل كل واحد من المشاركين القسط الذي يعود إليه من الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والإيرادات وتدفقات الخزينة للمؤسسة المشتركة.

*- سنكتفي بالتعرض لهذه العمليات فقط ولم نتعرض للضرائب المؤجلة وعقود الإيجار التمويلي والمنافع الممنوحة للموظفين عن قصد لأنها ستكون محل دراسة لاحقا.

1- ناصيف إلياس، موسوعة الشركات التجارية، الجزءIV, شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة، 1997، ص235.

2- النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 131 الفقرة2، ص66.

3-2 امتياز المرفق العمومي (Concessions de service public)**:** في إطار امتياز المرفق العمومي فإن الأصول الموضوعة للتنازل تسجل في أصول ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز، يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الإهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد.

3-3 العمليات المنجزة لأجل الغير (Opération faites pour les comptes de tiers): تسجل العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل في حساب أطراف أخرى، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج إلا الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.

تسجل العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير باسمها حسب نوعها ضمن أعباء المؤسسة وإيراداتها.

3-4 العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية (Opération effectuées en monnaies étrangères):

تُحَوَّل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية[1] على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة أي سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق).

ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن تقلبات سعر الصرف ضمن الأعباء المالية (حـــ/666 خسائر الصرف) في حالة الخسارة، وضمن الإيرادات المالية (حـــ/766 أرباح الصرف) في حالة الربح.

وإذا كانت العملية معالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف المؤسسة بعملية مماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف وتدعى عملية تغطية الصرف "couverture de change" فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول بالتغطية "risque non couvert"، وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وتصحح الحسابات المعينة في الميزانية تبعا لذلك.

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية التي يتوجب على المؤسسات إعدادها دوريا (عادة تكون سنوية)، كما أوجد مدونة حسابات تشتمل على حسابات الميزانية وحسابات التسيير وحدد مبادئها وإطارها المحاسبي الإجباري (مدونة الحسابات ذات رقمين) الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات إضافة إلى قواعد سير الحسابات وكل صنف من الأصناف.

[1]- حسب المادة 13 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

1-القوائم المالية: تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات وصورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية، تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين وتسمح لهم باتخاذ قراراتهم الاقتصادية[1].

ولقد أوجب النظام المحاسبي المالي، بما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الأول"عرض القوائم المالية" والمعيار المحاسبي الدولي السابع "قائمة التدفق النقدي"، القوائم المالية التالية[2]:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- الملحق .

وتضبط القوائم المالية السابقة تحت مسؤولية مسيري المؤسسة وتعد في أجل أقصاه ستة (6) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، ويتم عرضها لزوما بالعملة الوطنية، وهي توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

1-1 الميزانية: يتم إظهار العناصر المرتبطة مباشرة بتقييم وتحديد الوضعية المالية للمؤسسة المتمثلة في الأصول والخصوم بصفة منفصلة في الميزانية، حيث توزع إلى عناصر جارية وعناصر غير جارية، وتظهر الميزانية على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه العناصر[3]:

- **في الأصول**: الأصول الثابتة المعنوية، الأصول الثابتة المادية، الإهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة(مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة، الخزينة الموجبة ومعادلاتها.

- **في الخصوم**: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع مع تمييز رأس المال الصادر والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة(مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المؤونات، الأعباء والخصوم المماثلة، الخزينة السلبية ومعادلاتها.

2-1 حساب النتائج: غالبا ما تستعمل النتيجة كمقياس لأداء ونجاعة المؤسسة أو كقاعدة لمقاييس أخرى على غرار مردود التوظيفات (le rendement des placements) أو النتيجة بالأسهم (le résultat par action)[4].

[1]- TAZDAIT Ali. Maitrise du système comptable financier, Editions ACG, première édition. Alger, Octobre 2009, P.51.
[2] - A. Kaddouri.A. Miniche. Op-Cit, P 91.
[3]- TAZDAIT Ali. Op-Cit, P 91.
[4]- Idem, P 75.

أما حساب النتائج فهو بيان ملخص للأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، دون اعتبار لتواريخ دفعها أو تحصيلها، ويسمح بإبراز نتيجة الدورة سواء أكانت ربحا أو خسارة[1].

إن المعلومات الدنيا الواجب تقديمها في حساب النتائج هي[2]: إيرادات الأنشطة العادية الإيرادات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص الأصول الثابتة المادية والمعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية(أعباء وإيرادات)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

ومن خلال العرض السابق، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يسمح بعرض العناصر غير العادية، في حين أن المعيار المحاسبي الدولي الأول (حسب نسخته الأخيرة) لا يسمح بذلك.

ويمكن تحليل الأعباء في حساب النتائج حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها، وهو ما يسمح بوجود نموذجين لعرض حساب النتائج، الأول حسب الطبيعة والثاني حسب الوظيفة، ويترك الخيار للمؤسسة في اختيار الطريقة التي تراها الأنسب لها وبما يسمح بالإفصاح الصادق والعادل عن عناصر أداء ونجاعة المؤسسة.

1-3 جدول تدفقات الخزينة: يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة مالية أساسية من القوائم المالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي الأول، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع "قائمة التدفق النقدي" محتواه وطريقة عرضه، وهو ضروري للعديد من الفئات كالمسيرين والمحللين الماليين والمساهمين لأنه يسمح بإعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة وكذا المعلومات حول استخدام هذه التدفقات النقدية[3].

1-3-1- تبويبات جدول تدفقات الخزينة: ويقدم جدول تدفقات الخزينة التدفقات النقدية الحاصلة أثناء الدورة مصنفة إلى أنشطة تشغيلية، أنشطة استثمارية وأنشطة تمويلية.

- التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية (الأنشطة التي تولد إيرادات ولا تكون مرتبطة بالأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية).

- التدفقات التي تولدها الأنشطة الاستثمارية (عمليات صرف أموال عن حيازة أصول طويلة الأجل أو عملية تحصيل أموال عن بيع أصول طويلة الأجل).

- التدفقات الناشئة عن الأنشطة التمويلية (أنشطة ينتج عنها تغير في حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

[1]- النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 230، الفقرة 1، ص85.

[2]- المرجع السابق، الفقرة 2، ص85.

[3]- Jean- Jacques JULIAN, Les normes comptables Internationales IAS/IFRS, 2ème édition fouclier. France, 2008, P 29.

– التدفقات المتأتية من فوائد وحصص الأسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

1-3-2- عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية: تعرض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة، ويكمن الفرق بينهما في كيفية التوصل إلى صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية[1]، ويوصي المعيار المحاسبي الدولي السابع ويفضل استعمال الطريقة المباشرة (رغم أنه يقر بكلتا الطريقتين)، وكذلك الأمر بالنسبة للنظام المحاسبي المالي.

فالطريقة المباشرة تنص على تقديم العناصر الرئيسية لدخول وخروج النقدية (الزبائن، الموردين، الضرائب....) قصد إبراز التدفق المالي الصافي ثم تقريب هذا الأخير إلى النتيجة قبل الضريبة للدورة المعنية.

أما الطريقة غير المباشرة فتنص على تعديل النتيجة الصافية للدورة وذلك بالأخذ في الحسبان:

– أثار المعاملات التي ليس لها تأثير على الخزينة (إهتلاك، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين)؛

– التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة...)؛

– التدفقات المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل(قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة).

1-4 جدول تغير الأموال الخاصة[2]: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي يتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة. وتتمثل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركات المرتبطة بـــ:

– النتيجة الصافية للدورة؛

– تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يسجل تأثيرها مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة؛

– توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال الدورة.

1-5 ملحق القوائم المالية: الملحق هو وثيقة تلخيصية بعد جزء من القوائم المالية وهو يوفر التفسيرات الضرورية من أجل فهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات[3].

[1]- طارق حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص305.

[2]- النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 250، الفقرة 1، ص 89.

[3] -TAZADAIT Ali. Op.Cit.P.106.

كما تعد عناصر المعلومات العددية الواردة في ملحق وفق نفس المبادئ والطرق التي أعدت بها القوائم المالية الأخرى.

ويشمل الملحق على معلومات تخص النقاط الآتية حين تكون هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت هذه المعلومات مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعتماد القوائم المالية.
- المعلومات المكملة والتي تعتبر ضرورية أحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها؛
- المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على الصورة الصادقة.

ونشير إلى أننا سندرج ضمن الملاحق نماذج عن كل قائمة من القوائم المالية السابقة.

2-مدونة الحسابات:

لقد حدد القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 مدونة الحسابات وكذا قواعد سيرها، حيث تم اقتباس أغلب حساباتها من المخطط المحاسبي الفرنسي نسخة 1983 والمعدل في سنة 1999.

حيث تعد كل مؤسسة مخطط حسابات مكيف حسب هيكلها ونشاطها واحتياجاتها من المعلومات الخاصة بالتسيير. وتجمع هذه الحسابات في فئات متجانسة تدعى مجموعة، حيث نميز بين مجموعة حسابات الميزانية (من الصنف1 إلى الصنف5) ومجموعة حسابات التسيير(الصنفين6 و7).

وكل صنف مقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار ترقيم عشري.

-الإطار المحاسبي الإجباري:

إن ملخص مخطط الحسابات الذي يمثل بالنسبة لكل صنف، قائمة حسابات ذات رقمين، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وأيا كان نشاطها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها، ويمكن للمؤسسات أن تفتح داخل هذا الإطار جميع التقسيمات الضرورية التي تلبي احتياجاتها[1]. توزع الحسابات المتعلقة بحسابات التاريخ على صنفين من الحسابات تدعى حسابات التسيير.

[1]– النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 312، الفقرة 1، ص111.

هذا ويمكن للمؤسسات أن تستعمل بحرية الأصناف (9،8،0) غير المستعملة في الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد يكون لها موقعا في حسابات الأصناف من 1 إلى 7 [1]. أما مدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة فسنوردها ضمن الملاحق.

المبحث الرابع: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر يشكل تغيرا جذريا في الممارسة المحاسبية مقارنة لما كان عليه الحال في المخطط المحاسبي الوطني، سواء في الجانب المفاهيمي (التصوري) أو على مستوى مدونة الحسابات والقوائم المالية، لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث القيام بمقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري (المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي) من جهة والمعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، وذلك بغرض التعرف والوقوف عند أهم الإستحداثات والتطورات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، ومدى توافق وانسجام النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية:

1- من حيث وجود الإطار المفاهيمي من عدمه:

إن المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 لم يحتو على إطار تصوري في حين يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري يحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية وفرضيات إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومة المالية وكذا تعريف الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والنواتج.

أما على المستوى الدولي فنجد أن المعايير المحاسبية الدولية تهدف من خلال الإطار التصوري إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي حول كيفية إعداد القوائم النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية. ويتفق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار التصوري الدولي من حيث المحتوى في تحديد أهداف المحاسبة المالية وإن اختلفا في صياغتها وفي درجة وضوحها.

2- من حيث المبادئ المحاسبية: توجد بعض المبادئ المحاسبية التي استحدثها النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، نذكر من بينها مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، هذا المبدأ كان له تأثير وانعكاس كبيرين على المعالجة المحاسبية، فمثلا في إطار عقود الإيجار التمويلي، تقوم مؤسسة بتأجير طائرة لنقل عمالها لمدة معينة مقابل تسديد دفعات إيجارية شهرية، فوفقا للمخطط المحاسبي الوطني لا تسجل هذه الطائرة ضمن أصول المؤسسة لأنها لا تملكها قانونا، رغم أنها موجودة اقتصاديا وتدر

[1]- المرجع السابق، المادة 312، الفقرة 3، ص115.

منافع اقتصادية للمؤسسة[1]. أما وفقا للنظام المحاسبي المالي ووفقا للمعايير المحاسبية الدولية فإن هذه الطائرة تسجل ضمن أصول المؤسسة.

3- من حيث المصطلحات والتعاريف: يتضمن النظام المحاسبي المالي العديد من المصطلحات التي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني مثل القيمة العادلة، الضرائب المؤجلة، الأدوات المالية المشتقة، التقاول العام، الخدمات الجاري تقديمها، حقوق مانح الامتياز....الخ، كما يختلف تعريف النظام المحاسبي المالي للمصطلحات المعهودة في المخطط المحاسبي الوطني كالأصول والخصوم والأعباء وهو ما يؤثر على طريقة التسجيل المحاسبي لهذه العناصر.

أما مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية فالمصطلحات الواردة فيها متوافقة إلى حد بعيد مع تلك الواردة في النظام المحاسبي المالي مع وجود بعض الاستثناءات، فمثلا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي قام بتعريف بعض المصطلحات التي لم يخصها الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية بالتعريف ونذكر على سبيل المثال، اتفاقية الكيان (المؤسسة) واتفاقية الوحدة النقدية.

4- من حيث عدد ونوع القوائم المالية: نجد أن المخطط المحاسبي الوطني قد أوجب على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها والخاضعة لأحكام المخطط المحاسبي الوطني، أن تعد سنويا كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج إضافة إلى القوائم المالية الملحقة.

في حين أن النظام المحاسبي المالي قد أوجب على المؤسسات (غير الصغيرة) إعداد كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات للأموال الخاصة بالإضافة إلى ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج، أي أن النظام المحاسبي المالي قد استحدث قائمتين ماليتين جديدتين هما قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة بالإضافة إلى تكييف كل من الميزانية وحساب النتائج وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

وعلى العكس من المخطط المحاسبي الوطني والذي من خلال القوائم المالية التي يفرضها، لم يراع حجم وإمكانيات المؤسسات، نجد أن النظام المحاسبي المالي قد تدارك هذه المشكلة، حيث يسمح للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين أن تمسك محاسبة مبسطة، تعرف بمحاسبة الخزينة وتقوم على إعداد دفتر خزينة يبرز التدفق الصافي للأموال (إيرادات وخسائر صافية).

أما المعايير المحاسبية الدولية، فتلزم المؤسسات بإعداد الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة بالإضافة إلى ملحق له علاقة بالقوائم المالية السابقة.

5- من حيث عرض وتقديم القوائم المالية:

---

[1]– بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 46.

5-1 تقديم الميزانية: يتم تقديم الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني بترتيب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها وعناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها.

أما حسب النظام المحاسبي المالي فتصنف عناصر الميزانية إلى عناصر جارية وعناصر غير جارية[1]، كما تحتوي الميزانية على معلومات تخص السنة السابقة (N-1) بما يسمح بإجراء مقارنة، عكس ما كانت عليه وفق المخطط المحاسبي الوطني.

أما حسب المعايير المحاسبية الدولية، ومن خلال المعيار المحاسبي الدولي الأول، فإنه على المؤسسات تقديم الميزانية حسب العناصر المتداولة(الجارية) والعناصر غير المتداولة(غير الجارية) بالإضافة إلى تقديمها حسب درجة سيولة عناصرها، وليس شرطا أن تقدم الميزانية في شكل جدول، حيث يمكن تقديمها إما في شكل قائمة أو في شكل جدول.

5-2 تقديم حساب النتائج: يعبر جدول حسابات النتائج عن أداء المؤسسة، وهو يختلف في الكيفية التي يتم عرضه بها، حيث يوجد نموذجين متعارف عليهما، فإما أن تصنف الأعباء حسب طبيعتها وإما أن تصنف حسب وظائف المؤسسة[2]، فالمخطط المحاسبي الوطني صنف أعباء حسب طبيعتها بشكل يسمح بحساب الأرصدة الوسيطية للتسيير (القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال...).

أما حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يمكن تقديم حساب النتائج بطريقتين، أما حسب الطبيعة وإما حسب الوظيفة، ويسمح حساب النتائج حسب الطبيعة بتحديد مجاميع التسيير (agrégats de gestion) الرئيسية ومن بينها الفائض الإجمالي للاستغلال الذي يسمح بقياس المردودية الاقتصادية للمؤسسة، النتيجة العملياتية التي تختلف عن نتيجة الاستغلال حسب المخطط المحاسبي الوطني لأنها لا تحتوي على الإيرادات المالية والأعباء المالية، لأن هذين الأخيرتين تستعملان في حساب النتيجة المالية.

أما من خلال المعايير المحاسبية الدولية، فإنه يمكن للمؤسسات تقديم حساب النتائج، إما من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف وإما حسب طبيعتها[3]. إلا أنه ينبغي على المؤسسات التي تقدم حساب النتائج من خلال تصنيف الأعباء حسب الوظيفة، أن تقدم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخصوصا مخصصات الإهتلاكات والمصاريف الخاصة بالعمال[4].

5-3 تقديم جدول تدفقات الخزينة: رغم الأهمية البالغة لجدول تدفقات الخزينة الذي يسمح بمعرفة وتتبع حركة التدفقات النقدية في المؤسسة، واحتياجاتها لاستخدام تلك التدفقات ومدى تحكمها في تسيير خزينتها وكذا مدى حاجتها للتمويل الخارجي، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني قد أهمله، أما على مستوى

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 33.

[2]- شنوف شعيب، الجزء1، مرجع سبق ذكره، ص 108.

[3]- www.iasb.org/IAS1. / Consulté le 22/02/2010.

[4]- المرجع السابق، ص108.

المعايير الدولية، فنجد أن المعيار المحاسبي الدولي السابع "قائمة التدفق النقدي" يلزم المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

أما فيما يخص عرض قائمة التدفقات النقدية فيمكن أن يتم بموجب طريقتين هما الطريقة المباشرة، والطريقة غير المباشرة[1]، ورغم أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يقر بكلتا الطريقتين، إلا أنه يفضل استعمال الطريقة المباشرة، لأنها تعطي أفضل تقديم للعلاقة بين دخل المؤسسة وتدفقاتها النقدية، ويوفر معلومات أكثر ملائمة وتخدم المحلل المالي في اشتقاق النسب والمؤشرات المالية[2].

أما من خلال النظام المحاسبي المالي، فيتم تقديم جدول تدفقات الخزينة بنفس الكيفية التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية، ويوصي كذلك بإعداد جدول تدفقات الخزينة وفقا للطريقة المباشرة.

6- من حيث الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية: تختلف الأطراف المستخدمة للبيانات المحاسبية باختلاف النماذج المحاسبية، فالمخطط المحاسبي الوطني، ومن خلال القوائم المالية التي فرضها، يمكن استنتاج الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، حيث تتمثل هذه الأطراف الأطرف أساسا في مسيري المؤسسات، إدارة الضرائب، الهيئات المالية، الوزارات الوصية، الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية.

أما حسب الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فإن أهم الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمالية تتمثل في المستثمرين (الحاليون والمستقبليون)، المقرضين، الموردين (الحاليون والمرتقبون)، العملاء، بالإضافة إلى أطراف أخرى كالدولة بأجهزتها المختلفة والجمهور[3]، إلا أن القوائم المالية تكون موجهة بالدرجة الأولى إلى المستثمرين والمقرضين، أما حسب الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي فيمكن القول أن الفئات والأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية هي نفسها تقريبا تلك الفئات المحددة من قبل الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث نجد في مقدمتها المسيرين، الإدارة الداخلية للمؤسسة (مستخدمين داخليين)، موردي الأموال (مساهمين، بنوك...)، الأجهزة الحكومية (الضرائب، الإحصاء) بالإضافة إلى متعاملين آخرين كالزبائن والموردين والعمال (مستخدمين خارجيين).

---

[1]- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص132.

[2]- عادل عاشور وعبد الرزاق خليل، ملتقى وطني حول أثر تطبيق IAS7 على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مجمع الرياض نموذج جامعة الأغواط، الجزائر، أفريل 2008.

[3]- لقد حددت المادة رقم09 من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية الفئات المستخدمة للقوائم المالية واحتياجاتها من المعلومات.

المطلب الثاني: التقييم والتسجيل المحاسبي

1- تقييم عناصر القوائم المالية:

إن الطريقة الأساسية لتقييم القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني ترتكز على أساس مبدأ التكلفة التاريخية والتي تتمثل إما في تكلفة الشراء أو الحيازة أو تكلفة الإنتاج.

أما من خلال النظام المحاسبي المالي فإن طريقة التقييم ترتكز كذلك على مبدأ التكلفة التاريخية، بالإضافة إلى أنه يعمد إلى إعادة تقييم بعض العناصر استنادا إلى القيمة العادلة، قيمة الإنجاز، القيمة المحيّنة (أو قيمة المنفعة).

أما حسب المعايير المحاسبية الدولية فإن أساس التقييم المحاسبي يشتمل على التكلفة التاريخية، القيمة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة المحنية، القيمة العادلة، ويتم تطبيق هذه المبادئ لتقييم عناصر القوائم المالية، أما الطرف الأخرى للتقييم فلا يتم عزلها أو إلغاؤها، وإنما يمكن تفضيل الطرق المذكورة آنفا[1].

2- الأصول الثابتة المادية:

2-1 **تقييم الأصول الثابتة المادية:** تقيم الأصول الثابتة المادية حسب المخطط المحاسبي الوطني بتكلفتها التاريخية عند حيازتها أو إنتاجها[2]. وكذلك الأمر بالنسبة للنظام المحاسبي المالي إلا أن الفرق يكمن من جهة في كون المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط لا تدرج ضمن تكلفة الأصل الثابت، ومن جهة أخرى في إضافة تكلفة تفكيك التثبيت (Installation) عند انقضاء مدة الانتفاع به أو إضافة تكلفة تجديد الموقع وإعادة تهيئة المحيط إلى تكلفة إنتاج الأصل الثابت المعني[3]، أي اعتبار التكاليف التي ستحملها المؤسسة في المستقبل.

كما يوجد اختلاف آخر يتمثل في أنه وفقا للنظام المحاسبي المالي تعالج مكونات أصل ما كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة (مثلا الطائرة يمكن الفصل بين مكوناتها كالمحرك والهيكل والمقاعد لأن لديها مدة انتفاع أو منفعة مختلفة) وهذه المعالجة لا نجدها في المخطط المحاسبي الوطني.

أما من خلال المعايير المحاسبية الدولية فإن الأصول الثابتة المادية تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة اقتنائها، وعند إعادة تقييم هذه العناصر ينبغي أن يكون ذلك حسب القيمة العادلة، والتي تتمثل عادة في القيمة السوقية في تاريخ الإقفال، وفرق إعادة التقييم يوضع مع الأموال الخاصة إلا إذا كان هذا الفرق تمثل نقصان قيمة.

---

[1]- شنوف شعيب، الجزء1، مرجع سبق ذكره، ص96.

[2]- القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، مرجع سبق ذكره، المادة 18.

[3]- النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 121، ص54.

2-2 **الإهتلاكات**: حسب المخطط المحاسبي الوطني، يتم في نهاية كل سنة حساب قسط الإهتلاك بطريقة معينة تختلف عن الطرق الأخرى حسب الهدف المراد تحقيقه من طرف المؤسسة، وعموما فإن الطرق المستخدمة لحساب الإهتلاكات وفق المخطط المحاسبي الوطني تتمثل في الإهتلاك الثابت(الخطي)، الإهتلاك المتزايد والإهتلاك المتناقص (الإهتلاك الضريبي).

أما حسب النظام المحاسبي المالي فإن طريقة إهتلاك أي أصل ما هي إلا انعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، وتتمثل هذه الطرق في طريقة الإهتلاك الخطي، طريقة الإهتلاك المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج وطريقة الإهتلاك المتزايد.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن المبلغ القابل للإهتلاك يتمثل في تكلفة الحيازة منقوصا منها القيمة المتبقية لهذا الأصل عند نهاية مدة منفعته، على العكس من المخطط المحاسبي الوطني الذي أهمل هذه القيمة و لم يأخذ بالحساب عند حساب قسط الإهتلاك.

– يجر النظام المحاسبي المالي المؤسسات أن تقوم دوريا بإعادة النظر في طريقة الإهتلاك ومدة المنفعة والقيمة المتبقية وإذا تبين ضرورة إجراء تغيير(في احد العناصر السابقة)، فيسجل كما لو كان تغيير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لإهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية[1]، أما المخطط المحاسبي الوطني فلم ينص على إجراءات تخص إعادة النظر في المدة وطريقة الإهتلاك.

– أما حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم16 "القيم الثابتة المادية" فهناك العديد من طرق الاهتلاك التي يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للاهتلاك بشكل منتظم خلال العمر الانتاجي وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت التي تؤدي إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصل وطريقة القسط المتناقص التي تؤدي إلى احتساب القسط المتناقص على مدى العمر الإنتاجي للأصل إضافة إلى طريقة مجموع الوحدات التي تؤدي إلى احتساب أعباء تعتمد على الاستخدام المتوقع أو مخرجات الأصل.

ويعتمد اختيار طريقة الإهتلاك على نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من ذلك الأصل، وتطبق بطريقة منسقة من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تغييرا في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل[2].

كما يجب مراجعة العمر الإنتاجي لعناصر الاستثمارات دوريا، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل أعباء الإهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

كما يجب مراجعة طريقة الإهتلاك المطبقة على القيم الثابتة بشكل دوري، وإذا كان هناك تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الاستثمارات، فيجب تغيير الطريقة بما يعكس التغير في النمط[3].

[1]- المادة 121، الفقرة 8 من النظام المحاسبي المالي SCF، ص55.

[2]- شنوف شعيب، الجزء II , مرجع سبق ذكره, ص101.

[3]- Laurent BAILLY, comprendre les IFRS, Maxina, France, Paris, 2005, P 46.

3-2 التنازل عن الاستثمارات: ينص المخطط المحاسبي الوطني على حساب الإهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي.

أما بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (القيم الثابتة المادية) فإن المؤسسة التي تقوم بالتنازل تتوقف عن حساب الإهتلاك بمجرد قرار عرض الاستثمار للتنازل، وكذلك الحال بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، وفي الحالات التي يتم فيها التنازل عن الاستثمار يجب أن:

- يحذف عنصر الاستثمار من الميزانية عند التخلص منه أو عندما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا ينتظر منه أي منافع اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من التخلي عنه[1].
- تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن استبعاد أي عنصر من القيم الثابتة المادية عن طريق الفرق بين صافي العائد من التنازل والقيمة المحاسبية للأصل ويسجل الفرق كأعباء أو إيرادات في حساب النتائج[2].

3- القيم الثابتة المعنوية (les immobilisations incorporelles):

ينص المخطط المحاسبي الوطني على تسجيل كل المصاريف الإعدادية بما فيها مصاريف الدراسات والأبحاث ضمن الاستثمارات بعد أن سبق تسجيل كل منها بحسب طبيعتها في الحسابات المعنية.

أما النظام المحاسبي المالي فلا نجد فيه ما يعرف بالمصاريف الإعدادية إلا أنه يمكن أن تسجل مصاريف البحث والتطوير ضمن القيم الثابتة المعنوية إذا تحققت شروط معينة وهي:

- أن تكون تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقلة تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- أن تكون للمؤسسة القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التطوير أو استعمالها أو بيعها؛
- أن يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

فالمصاريف السابقة لانطلاق النشاط لا تسجل ضمن القيم الثابتة المعنوية لأنها ليس لها منافع اقتصادية مستقبلية أي لا تضيف أي قيمة لتلك الآلة أو الورشة، أما مصاريف الدراسات والبحوث فلا تسجل كذلك ضمن القيم الثابتة المعنوية لأنها غير معرَّفة (Non indentifiable)، وعندما تصل لمرحلة التطوير ولكي يتم تثبيتها فينبغي تحقيق الشروط السابقة، في حين تدمج بعض عناصر المصاريف الإعدادية ضمن كلفة الحيازة للقيم الثابتة المادية ونذكر على سبيل المثال مصاريف القروض في حالة الأصول المؤهلة أي التي تتطلب أكثر من

[1]- المادة 121، الفقرة11، من SCE 2007، ص56.

[2]- المادة السابقة، الفقرة12, ص56.

سنة لإنجازها، فلو فرضنا أن مؤسسة تحصلت على قرض مقداره 10000، مدة استحقاقه هي5 سنوات، معدل الفائدة هو 8%، لإنجاز مشروع ما خلال مدة سنتين.

تكلفة المشروع 1500، هنا مصاريف القروض التي تدخل ضمن تكلفة المشروع هي المصاريف المتعلقة بالسنتين فقط أي 2×8%×10000=1600 فقط التي تدخل ضمن كلفة المشروع أما مصاريف الثلاث السنوات الباقية فلا تدخل ضمن كلفة الحيازة.

4- المخزونات: يتم تقييم الإخراجات من المخزونات وفقا المخطط المحاسبي الوطني وفق طريقة الداخل أولا صادر أولا (PEPS) أو بطريقة الداخل أخيرا صادر أولا (DEPS) وإما بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، أما وفق النظام المحاسبي المالي فيتم تقييمها إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS) وإما بمتوسط تكلفتها المرجحة.

تُقيَّم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي على أساس التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج) أو على أساس القيمة العادلة لبعض العناصر(حالة المنتوجات الزراعية). أما وفقا للمخطط المحاسبي الوطني فتقييم المخزونات بكلفة الشراء (المواد واللوازم والبضائع) أو تكلفة الإنتاج (المنتجات)[1].

كما أنه يمكن للمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي أن تحتوي على عناصر غير مادية (خدمات)، فمثلا مؤسسة خدماتية في نهاية السنة إذا لم تنته من خدماتها ولم تعد فواتيرها بعد، هذه الخدمات تعتبر كمخزونات وذلك بجعل (حـــ/34) خدمات قيد الإنتاج مدينا مقابل جعل (حـــ/72) الإنتاج المخزن دائنا، على العكس من المخطط المحاسبي الوطني الذي يستوجب أن تكون عناصر المخزونات مادية حتى يتم تسجيلها.

أما حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 (المخزون السلعي) فيتم تقييم الإخراجات من المخزونات أما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (PEPS) أو بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CUMP)، كما تقيم عناصر المخزونات حسب مبدأ التكلفة التاريخية باستثناء المخزونات الفلاحية والمنتوجات الزراعية التي تقيم بالقيمة العادلة.

5- الإيرادات المحصل عليها من بيع السلع: حسب المخطط المحاسبي الوطني فإن عملية البيع تتحقق إذا كانت هناك طلبيات أو عقود بين المؤسسة والغير أو أي وثيقة تثبت عملية البيع وبعد إعداد الفواتير حتى ولو لم تتم عملية التحصيل فإن عملية البيع تصبح محققة أما حسب IFRS والنظام المحاسبي المالي فإن الإيراد المتعلق بعملية البيع لا يتم تسجيله محاسبيا إلا إذا توفرت الشروط التالية[2]:

- أن تكون المؤسسة قد قامت بتحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى المشتري.
- أنه يمكن تحديد سعر البيع بصورة دقيقة؛

[1]- القرار المؤرخ في1975/6/23، مرجع سبق ذكره، المادة 21.

[2]- Laurent BAILLY, Op-Cit, P96.

- أنه يمكن تحديد التكاليف المتعلقة بعملية البيع بصورة دقيقة؛
- المؤسسة ليس لها رقابة على الشيء محل البيع.

يتفق النظام المحاسبي المالي مع المخطط الوطني المحاسبي في مسألة الجرد الدائم (المستمر)، حيث يفرض كل منهما الجرد الدائم لعناصر المخزونات، في حين يعتبر وفقا لـــ IFRS أمرًا مسموحاً به وليس واجباً.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن التوحيد المحاسبي في الجزائر مرَّ بثلاث محطات رئيسية، الأولى بعد الاستقلال سنة 1962 والتي عرفت تبني وتطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957م، أما الثانية فقد بدأت سنة 1972 وذلك بتأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) والذي اضطلع بمهمة إعداد مخطط محاسبي جديد يلاءم ويلبي احتياجات الاقتصاد الاشتراكي وهو ما تجسد بصدور المخطط المحاسبي الوطني سنة1975، والذي عرف بعض الإضافات قصد موائمته مع التطورات الحاصلة في المجالين المحاسبي والقانوني، أما المحطة الثالثة والأهم فقد توجت بتبني النظام المحاسبي المالي في 25 نوفمبر 2007م وهو ما يعكس تطلع (Se hisser) هيئة التوحيد المحاسبي بالجزائر إلى المرجع المحاسبي الدولي (IFRS). وقد كان الانتقال من مرجع محاسبي إلى آخر يهدف دائما إلى موائمته مع التطورات الحاصلة على جميع المستويات.

إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث القياس والتقييم المحاسبيين إضافة إلى طريقة إعداد وتقديم القوائم المالية، يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، وهو ما سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا، ويسمح بتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالصدق والموثوقية والقابلة للمقارنة.

إلا أن الوصول إلى المزايا السابقة تعترضها بعض المشاكل والمعوقات خصوصا تلك المتعلقة بالتقييم المحاسبي وبالقوانين الجبائية وبالتعليم المحاسبي بشكل عام، وهو ما يقتضي اتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة من أجل إنجاح عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

الفصــل الثالــث:

النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية الجزائرية

يحمل النظام المحاسبي المالي الكثير من مظاهر الاختلاف مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، فالمؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي ستواجه من دون شك، مشاكل عديدة عند انتقالها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي وخصوصا عملية تحويل الأرصدة المعدة وفق قواعد المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى مقارنة حسابات سنة 2010م المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع حسابات سنة 2009م المعدة وفق قواعد المخطط المحاسبي الوطني.

كما أن الاقتصاد الجزائري بشكل عام والمؤسسات بشكل خاص وهي المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي، تعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام التطبيق الجيد لهذا النظام والاستفادة من المزايا التي جاء بها، فتطبيق النظام المحاسبي المالي تواجهه مجموعة من التحديات منها ما يتعلق بالنظام القانوني والجبائي، ومنها ما يتعلق بالمؤسسات بحد ذاتها، ومنها ما يتعلق بالمهنة المحاسبية، ومنها ما يتعلق بنظام التعليم والتكوين المحاسبيين في بلادنا.

وعلى ضوء ما تقدم سنحاول من خلال هذا الفصل أن نستعرض الضوابط والشروط التي تحكم نجاح عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، بالنظر إلى أهمية ما سوف تحدثه من تغيير جذري للثقافة والممارسة المحاسبيتين نتيجة القطيعة مع أكثر من ثلاثة عقود من الممارسة المستندة إلى المخطط المحاسبي الوطني. وبما يضمن تحول سليم وناجح نحو النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية والقوانين ذات العلاقة

لقد أكد قانون المالية التكميلي لسنة 2009م على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي، حيث نصت المادة السادسة منه على ضرورة احترام المؤسسات للأحكام والقواعد التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي.

كما أنه من الضروري أن يتم العمل على أخذ المتطلبات الجبائية والقانونية بعين الاعتبار ودراسة كل المشاكل التي قد تنجم عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وإيجاد الحلول لها، وذلك بهدف تسهيل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية والوصول إلى نتائج محاسبية تنتهي إلى نتائج جبائية، والسماح للمؤسسة الجزائرية بتلبية متطلبات المعايير الجبائية.

إن التطور الاقتصادي والتحولات المختلفة التي تشهدها الجزائر تفرض على المؤسسات الوطنية إجراء تغييرات كثيرة، ومما لاشك فيه أن الإطار التنظيمي ورغم ثرائه لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار إحداث تكامل بين القوانين الجبائية الصادرة والمعايير المحاسبية الدولية.

إذ يجب أن يأخذ التوحيد المحاسبي بعين الاعتبار الهدف المتمثل في تحقيق نظام مشترك وتسهيل التقارب بين الاحتياجات المحاسبية والضرائب.

المطلب الأول: الأحكام الجبائية المتضمنة في قانون المالية لسنتي 2009م و2010م

1- الأحكام الجبائية المتضمنة في قانون المالية التكميلي لسنة 2009م

1-1- استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي:

في ظل المخطط المحاسبي الوطني، كانت المحاسبة عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة، وكان يتوجب على المحاسبين أن يكونوا اختصاصيين جيدين في القانون الجبائي، أما في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد فالأمر ليس كذلك، فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة والمحاسب ليس اختصاصيا في

المسائل الجبائية، كما يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي، لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية بشكل كامل[1].

وفي هذا السياق، فقد أكد قانون المالية التكميلي لسنة 2009م على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي، حيث نصت المادة السادسة منه على ضرورة احترام المؤسسات للأحكام والقواعد التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي[2].

1-2- المصاريف الإعدادية:

في القانون الجبائي، المصاريف الإعدادية تسجل محاسبيا، ولكن مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010م، سيتم استبعادها من النتيجة الجبائية وذلك بإتباع خطة الإطفاء الأولية[3].

وحسب أحكام وقواعد المرجع المحاسبي الجديد فإن المصاريف الإعدادية التي لا تستوفي شروط التسجيل ضمن الأصول سيتم تسجيلها ضمن الأعباء.

1-3- مصاريف البحث والتطوير:

من الناحية الجبائية، مصاريف البحث والتطوير في المؤسسة يتم تخفيضها من النتيجة بـــ 10% من قيمة الدخل أو الربح، دون أن تتجاوز السقف المحدد بعشرة ملايين دينار و شريطة أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار هذا البحث[4].

1-4- إعادة تقييم الأصول:

ينص قانون المالية التكميلي لسنة 2009م على:

– ضرورة إعادة دمج ربح القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة ضمن النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات من تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

---

[1]- DUCASSE.E et autre, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS. Pages Bleues Internationales, Bouira, Algérie, Novembre 2009, P 74.

[2]- Tazdait Ali, Op- Cit, P.44.

[3]- Article 08 de la loi de finances complémentaires pour 2009.

[4] - Tazdait Ali, Op- Cit, P.44.

* المخصصات المكملة للإهتلاكات المثبتة خلال عمليات إعادة التقييم سيتم إدماجها في نتيجة السنة الحالية.

2- الأحكام الجبائية الجديدة المتضمنة في قانون المالية لسنة 2010م

لقد تضمن قانون المالية لسنة2010م مجموعة من الأحكام الجبائية الجديدة نذكر منها[1]:

– يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة التي لا يتجاوز مبلغها خارج الرسم 30.000 دج كما لو كانت أعباء تحمل على السنة التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تسجل ضمن الأصول الثابتة.

– السلع المكتسبة مجانا تسجل ضمن الأصول بقيمتها الحقيقية " Leur valeur vénale".

– إهتلاك الأصول الثابتة يتم على أساس طريقة الاهتلاك الخطي، ومع ذلك يمكن للمكلفين بالضريبة وفي ظل شروط معينة أن يطبقوا طريقة الاهتلاك المتناقص أو طريقة الاهتلاك المتزايد.

– في إطار عقود إيجار التمويل، يتم حساب اهتلاك الأصل المعني على أساس مدة مساوية لمدة عقد إيجار التمويل.

– المؤونات المكونة لمواجهة الأخطار المختلفة والمتعلقة بعمليات القروض طويلة ومتوسطة الأجل لا يتم تجميعها مع الأنواع الأخرى من المؤونات.

– السقف المحدد لتكلفة حيازة السيارات السياحية والذي تقبل به إدارة الضرائب هو 1000.000 دج، مع ضرورة الانتباه إلى أن هذا السقف لا ينطبق على المؤسسات التي تشكل هذه السيارات السياحية نشاطها الأساسي.

– السقف المحدد لعمليات "السبونسور" الذي قد تقوم به المؤسسة والذي تقبل به إدارة الضرائب هو 30.000.000 دج.

– يخضع إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة كل من :

[1]- Les nouvelles dispositions fiscales de la loi de finances 2010, Journal officiel de la République Algérienne n° 78 de 31 /12/2009.

-الأشخاص الطبيعيون الذين يتمثل نشاطهم الأساسي في بيع السلع والأشياء إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يتجاوز 5.000.000دج.

- الأشخاص الطبيعيون الذين يتمثل نشاطهم في تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في نفس الوقت نشاط بيع السلع والأشياء بالإضافة إلى أنشطة تأدية الخدمات شريطة أن لا يتجاوز رقم الأعمال المحقق عن النشاطين 5.000.000دج.

المطلب الثاني: الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

لتمكين المؤسسات من الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي والوفاء بالضرائب، لا بد من دراسة جميع الجوانب التي لها تأثير على الموارد المالية للدولة، لأنه لا يمكن تمييز أو تفضيل جانب على جانب أخر، ولكن لضمان الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع تلبية احتياجات كل جانب منهم.

وفي هذا السياق يمكن ذكر بعض العناصر التي تمثل عائق في التقريب بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي وهذا كما يلي:

- اهتلاك الأصول الثابتة وخسارة القيمة؛
- تغيير الطرق المحاسبية؛
- مؤونات أعمال الصيانة الكبرى؛
- عقود إيجار التمويل؛
- المنافع الممنوحة للمستخدمين؛
- الضرائب المؤجلة؛
- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية.
- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة.

1- اهتلاك الأصول الثابتة وخسارة القيمة:

النظام الجبائي المطبق حاليا في الجزائر يعتمد على طرق الإهتلاك المتمثلة في الإهتلاك الخطي، الإهتلاك المتناقص والإهتلاك المتزايد وذلك على أساس التكلفة التاريخية. في حين أن النظام المحاسبي المالي يحتوي على مفاهيم جديدة في حساب الإهتلاك، نذكر منها[1]:

-مدة الاهتلاك تحسب على أساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل (مدة المنافع الاقتصادية)؛

- يتم حساب قسط اهتلاك الأصل مع أخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل عند انقضاء مدة منفعته (وذلك إذا كانت معتبرة وقابلة للتحديد بصفة موثوقة)؛

-إعادة النظر الدورية في طريقة ومدة الاهتلاك؛

-يشرع في حساب الاهتلاك لأصل ما ابتداء من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصل المعني[2].

-ضرورة إجراء اختبار حول انخفاض قيمة الأصول، واثبات خسارة القيمة (التي تمثل فائض القيمة المحاسبية الصافية لأصل ما على قيمته القابلة للتحصيل) في الحسابات في حالة وجودها. في حين لا تعترف القواعد الجبائية بالقيمة المتبقية كأحد العناصر الداخلة في تحديد قسط الاهتلاك.

ومن هنا يظهر لنا جليا أنه سيكون هناك تأثير مباشر على النتيجة الجبائية، لأن الجانب الجبائي يهدف إلى تحقيق أو تعظيم الموارد الجبائية من خلال الضرائب المفروضة على المؤسسة كالضرائب على الأرباح، بينما النظام المحاسبي المالي يلبي احتياجات مالية واقتصادية من خلال المفاهيم الاقتصادية المدرجة فيه.

ومن هنا يجب على السلطات تقييم الأثر المنتظر على الموارد المالية المستقبلية للدولة، قبل اتخاذ القرار بشأن أي اختيار.

2- تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

يحدد النظام المحاسبي المالي هذا النوع من التغييرات والتصحيحات التي يجب أن تكون في الملاحق وتظهر مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون أن تسجل في حساب النتائج.

[1]- Fiscalité et normes internationales IAS/IFRS, CNCC, Séminaire des 15 & 16 décembre. Paris .2007 .P 06.

[2] - Eric HENRICH, Impacts fiscaux des nouvelles règles comptables, Lycie, Cassin, 2006.P 11.

الإطار القانوني الجبائي الحالي هل يقبل هذا الاختيار دون خطر على الإدارة الجبائية بتضييع جزء من مواردها الجبائية دون تقييم أولي لعواقب هذه الحالة.

ويكون الهدف من هذا كله هو رفع مستوى التقارب بين:

– المفاهيم المستعملة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة التي تركز في إعداد القوائم المالية على تلبية الاحتياجات وفقا للشفافية الاقتصادية والمالية.

– النظام الجبائي الذي يهدف إلى تعظيم الموارد الجبائية.

حيث في بعض الأحيان نجد بعض العناصر التي قد تكون متعارضة تماما، ولهذا لا بد من وضع حالة تقارب للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال دمج العناصر المعنية، مع إحداث تطوير حسب التغيرات التي قد تحدث على النظام الجبائي.

3- مؤونات أعمال الصيانة الكبرى:

من الناحية الجبائية ،يسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات. أما محاسبيا فلا يسمح بذلك (لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل). ويجب أن تعالج محاسبيا كعنصر مستقل.

4- عقود إيجار التمويل:

من الناحية الضريبية، يتم تسجيل الملك المؤجر الموافق لعقد إيجار تمويل، ضمن الأعباء عند المستأجر وضمن الإيرادات عند المؤجر، وذلك كما لو كان الأمر عبارة عن عقد إيجار بسيط.

أما محاسبيا ووفقا للنظام المحاسبي المالي فنجد أن قصدية العقد وجوهره تطغى على طبيعته القانونية[1]، وبموجب ذلك فإن قواعد و أحكام النظام المحاسبي المالي تنص على أن المستأجر يسجل الملك المؤجَّر ضمن الأصول بقيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا، ويقوم كذلك باهتلاك هذا الأصل بنفس الطريقة المستخدمة لاهتلاك الأصول المشابهة المملوكة، وفي حالة عدم وجود تأكد لدى المستأجر بامتلاك الأصل في نهاية مدة عقد التأجير فيتم اهتلاك الأصل على مدار مدة

[1]- DUCASSE.E et autres, Op- Cit, P.54.

منفعته أو مدة العقد أيهما أقلما. ويقابل ذلك جعل ديون إيجار التمويل كدين على المؤسسة ويسجل ضمن الخصوم (ما عدا في حالة الدفع نقدا)[1].

أما في ميزانية المؤجِّر (المالك) فيظهر الأصل موضوع عقد إيجار- التمويل في بداية العقد ضمن الحقوق بمقدار مبالغ الدفعات المستلمة من المستأجر، مقابل تسجيل إيرادات مبيعاته ضمن الخصوم وتسجل بقيمتها العادلة.

5- المنافع الممنوحة للموظفين:

تنص قواعد النظام المحاسبي المالي على أن منافع الموظفين التي تمنحها المؤسسة لهم أثناء الخدمة، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد، تدرج ضمن الحسابات كأعباء عندما ينجز الموظفين العمل المقرر في مقابل تلك المنافع أو عندما تكون الشروط التعاقدية للمؤسسة حيال مستخدميها متوفرة.

تنقسم منافع الموظفين إلى أربعة أقسام[2]:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل:مثل الرواتب والأجور ومساهمات المؤسسة في الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية والمرضية المدفوعة...الخ.

- المنافع الوظيفية بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين أثناء فترة التقاعد.

- مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين.

- منافع الموظفين طويلة الأجل مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي، وتكاليف العاملين المدفوعة خلال فترة العجز طويلة الأجل.

ويتم في كل عملية إقفال حسابات الدورة إثبات في شكل مؤونات مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاش، تكميلات التقاعد، التعويضات المقدمة بسبب الإحالة على التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة وشركائها ووكلائها. وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع الالتزامات السابقة باستعمال الفرضيات والطرق الحسابية الملائمة.

---

[1]- بوتين محمد، 2010 ، مرجع سبق ذكره،ص 110.

[2]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص355.

أما القواعد الجبائية، فهي على العموم لا تسمح بتشكيل مؤونات لالتزامات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة.

6- الضرائب المؤجلة:

الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح القابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية[1].

وهي ناتجة عن:

– الاختلال الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبئ ما و أخذه بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

– عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

– الترتيبات و الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

يمتاز النظام الجبائي بالتحقيق الفعلي لهذه التكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة، لذلك ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على النتيجة الخاضعة للضريبة، في حين أن النظام المحاسبي يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية. وهنا يمكن طرح إشكالية الإرجاع الجبائي لهذه التكاليف.

7– تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:

في إطار الشفافية المالية والاقتصادية فإن النظام المحاسبي المالي ينصّ على تحميل عملية تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية كل دورة في جانبين:[2]

– **أعباء**: إذا كانت هناك خسارة.

– **نواتج**: إذا كان هناك ربح.

---

[1]- Paragraphe 134-2 du système comptable financier, P 64.

[2]- Abdelhamid DJILLALI, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS. Séminaire portant sur la normalisation comptable internationale, 24 septembre – 03 octobre 2005, Koléa, Alger, P 21.

على عكس النظام الجبائي الذي يسمح للمؤسسات بتسجيل خسارة تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية فقط في نهاية كل دورة محاسبية وهذا ما يمثل امتياز بالنسبة لهذه المؤسسات.

8- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة:

إن خيار تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة لا يتماشى مع النظام الضريبي الذي يقوم على أساس التكلفة التاريخية.

والسؤال الذي يطرح نفسه دائما هو كيفية التوفيق بين قواعد المعايير المحاسبية ومتطلبات نظامنا الجبائي؟

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات التي ستطبقه، ومن بين هذه الأسس القانونية نجد القانون التجاري الذي ينبغي أن ينسجم مع أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي ولا يتعارض معها، فإذا أخذنا كمثال فالقانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاث أرباع (4/3) من رأس مالها فهي في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين أن معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة متبقية (Résiduel) ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

وفيما يخص الإفصاح عن الحسابات الاجتماعية فإنه يجب تعديل المادة 717 الفقرة الأولى من القانون التجاري والتي تنص على الإفصاح فقط على جدول حسابات النتائج والميزانية دون القوائم المالية الأخرى الجديدة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي (جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة) وهذا ما يجب تعديله.

ونفس الشيء ينطبق على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقوانين المالية والنصوص التطبيقية...الخ، والتي تتطلب تعديلها بما يتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: تحديات وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات في الجزائر

لقد تم إعداد النظام المحاسبي المالي في إطار إستراتيجية توحيد وطنية تأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد الدولية التي ترمي إلى توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي، ويكون لدخول هذا النظام حيز التطبيق أثارا على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، باعتبار أن هذه الأخيرة التي كانت خاضعة لأحكام وقواعد المخطط المحاسبي الوطني هي المعنية بتطبيقه، مما يؤدي إلى تغييرات كثيرة في الممارسة المحاسبية والتأثير على الوظيفة المالية والمحاسبية في المؤسسات، إلا أنه من ناحية أخرى سوف يجلب لها مزيدا من الشفافية والموثوقية في حساباتها محليا ودوليا.

المطلب الأول: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تكييف البيئة المحاسبية بالجزائر

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ستكون له انعكاسات وآثار على مختلف الجوانب التي تربطها علاقة بالمحاسبة، وذلك نظرا للتغيرات الثقافية والتقنية في الأداء المحاسبي مقارنة بما كان مطبقا سابقا في إطار المخطط المحاسبي الوطني، وهو ما يستوجب ضرورة التكيف مع هذه التغيرات وتحضير البيئة الموافقة لها، حتى تسهل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى التحضير الجيد لمواجهة انعكاسات ذلك على الجوانب المعنية بهذا التأثير والمتعلقة أساسا بمهنة المحاسبة وبالمؤسسات.

1- مزايا ومحددات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية:

يتوقع أن تكون هناك آثار ايجابية على المؤسسات وأخرى سلبية عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1-1- مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية:

يمكن تلخيص أهم الآثار الايجابية المتوخاة من تطبيق نظام المحاسبي المالي في المؤسسات فيما يلي:

– يسهل مراقبة حسابات المؤسسات لأنها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح[1]، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون؛

– يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية؛

– يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام مستعمليها على المستويين الوطني والدولي، هذه الشفافية ستكون كضمان في استرجاع ثقتهم بالمؤسسة والمساهمة في تعزيزها، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها دوليا[2].

– يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

– يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر؛ وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وامتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية[3].

– يُمَكِّن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية والأداء، عبر الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، وسهولة قراءة وفهم القوائم المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها؛

[1]– كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد السادس، 2009،ص 297.

[2]– عزوز علي وآخرون، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 07.

[3]– جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره، ص11، بتصرف.

– تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء إدارة المؤسسة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات[1].

– يأتي النظام المحاسبي المالي ليسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات والفساد.

2-1 محددات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية:

بالرغم مما يقدمه النظام المحاسبي المالي من إيجابيات إلا أنه يواجه في الواقع حدودا هيكلية نذكر منها[2]:

– وضعية المؤسسات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء إضافية نتيجة لصعوبة تطبيقه في الوقت الحالي؛

– ضوابط النظام المحاسبي الجزائري، وخاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق؛

–الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الإخبار بتأثير التغيير على النتيجة وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير؛

– ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي.

2- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تطوير ممارسة وتعليم المحاسبة بالجزائر

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى إحداث تغييرات في القواعد والمبادئ المحاسبية والخاصة بتسجيل وتقييم عناصر القوائم المالية، وهذا ما يؤثر على المحاسبين في المؤسسات وعلى ممارسي مهنة المحاسبة وكذلك على التكوين والتعليم المحاسبيين على مستوى المدارس والكليات والجامعات، بحيث يصبح من الضروري تكييف ممارسة وتعليم المحاسبة مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حتى يسهل تطبيقه.

---

[1]– كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 297.

[2]– بن عيشي بشير، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، متطلبات التطبيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص.ص08-09.

2-1- متطلبات تحضير مهنة المحاسبة:

من أجل تحضير مهنة المحاسبة لعملية تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي، يجب القيام بما يلي:

– تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم في النظام المحاسبي المالي وفي المعايير الدولية للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية "IAS/IFRS" .

– الانطلاق في عملية التكوين والتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية، وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات حول المواضيع التي تهم الساحة الاقتصادية مثل النظام المحاسبي المالي؛

– الانخراط في برنامج الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع إقامة التعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين لاسيما الأوروبيين؛

– تكثيف الاتصالات مع المدارس الكبرى بهدف تنظيم دورات تكوينية حسب الطلب بالتركيز على التقنيات المحاسبية الجديدة؛

– تشجيع التكوين بالموازاة مع النشاط المهني في مجال التقنيات المحاسبية الجديدة؛

– مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال عن المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة[1].

– ضمان التواصل مع الخبراء ومدققي الحسابات عبر استدعائهم إلى المدارس والكليات لتنشيط حصص تعليمية وتحسيسية؛

– تحسيس المعنيين بالنظام المحاسبي المالي بضرورة التنسيق على مختلف المستويات وتعميق وتوطيد هذا الاتجاه؛

[1]- قورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2007، ص 218.

– تحسين وتجويد نوعية الخدمات المقدمة محليا في مجال المحاسبة والمراجعة وبدرجة تجعلها تصمد أمام المنافسة الحرة مع الخدمات المهنية الأجنبية المناظرة التي ستتدفق إلينا من الدول المتقدمة[1].

2-2- تكييف مستوى التعليم المحاسبي:

يتبع التعليم المحاسبي في الجزائر طبيعة المحاسبة كتقنية ووسيلة للإثبات، لكن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي تتغير طبيعة المحاسبة وأهدافها بتغيرها من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، حيث تصبح أداة مفيدة لاتخاذ القرارات لمستعملي المعلومة المالية وخاصة المستثمرين من داخل وخارج الوطن، وأصبح لديها مبادئ وقواعد تسجيل وتقييم جديدة وفق إطار مفاهيمي يستجيب لنظرة اقتصادية واقعية، وتتطلب هذه التغييرات من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي، أن تتكيف مع المستجدات في عالم المحاسبة، وتمكن من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة والإلمام بها[2]، ويمكن إبراز النقاط التالية التي من شأنها أن تساهم في تكييف التعليم المحاسبي في بلادنا:

– إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية المحاسبية للتكيف مع التقدم والتطور الحاصل في ميدان المحاسبة و ذلك حتى تعكس أثر تلك التغيرات وتحافظ على ملاءمتها وحداقتها[3]، ويمكن في هذا الإطار الاستعانة بمناهج جامعات عالمية لها الخبرة الكافية في هذا المجال؛

– تكوين الأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير الدولية للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية وتطبيقاتها، حتى يقوموا هم بدورهم بنقل تجربتهم إلى الطلبة؛

– إعادة النظر في الكتب المدرسية وتنقيحها بما يتلائم مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة ببلادنا.

[1]- محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2002، ص 51، بتصرف.

[2]- عزوز علي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، 2004، مرجع سبق ذكره، ص 866.

المطلب الثاني: رهانات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

الرِّهانان الأساسيان في الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي يتمثلان في محورين أساسين هما أنظمة المعلومات والاتصال المالي في المؤسسة[1]، بالإضافة إلى رهانَّي تعزيز حوكمة الشركات وتفعيل بورصة الجزائر.

1- تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على أنظمة المعلومات في المؤسسة

إن تغيير التطبيقات المحاسبية يقود المؤسسات للتفكير في تغيير أنظمتها المحاسبية للتمكن من امتلاك أنظمة معلومات بإمكانها من جهة تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة، ومن جهة أخرى تجميع معلومات جديدة مطلوبة عن المرجع المحاسبي الدولي.

1-1- نطاق التأثير[2]:

نظريا فإن التغيير سيمس كل الأنظمة في المؤسسة، أما عمليا فإن نطاق هذا التغيير يختلف من مؤسسة إلى أخرى تبعا لاختلاف أنشطتها وهيكلها وتنظيمها وتبعا لخياراتها المحاسبية ومحيطها المعلوماتي.

فعلى مستوى المجمع نجد أن من بين المقاييس المهمة هو مقياس تجانس أو عدم تجانس حلول الإعلام الآلي المعروضة، فالبنية المشتركة لجميع الهياكل سيكون عامل اقتصاد مهم خلال مسار وضع النظام، لأنها تنقص من عدد الحالات الواجب معالجتها، وبالمقابل لذلك فإن وجود بيئات غير متجانسة سينتج عنها في أغلب الأحيان تكاليف إضافية.

أما على مستوى الوحدات، فإن التحليل يجب أن ينصب على بنية أنظمة المعلومات وبإمكانية تطويرها.

1-2-خلال عملية التطبيق على مستوى كل نظام:

إن أهم أنظمة المعلومات في المؤسسة الواجب فحصها ودراستها بمناسبة الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي نجد النظام المحاسبي، نظام التجميع ونظام إدارة المستخدمين.

---

[1]- Abdelhamid DJILLALI, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Op-Cit, p 13.

[2]- Michel BAIZET et Frédéric DOCHE, IAS/IFRS et système d’information. Paris ,organisation. P 561.

1-2-1-نظام التجميع:

تطرق إلى نظام التجميع كل من المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية"، والمعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر "التقارير حول القطاعات"، أما فيما يخص قواعد وطرق التجميع فقد تعرضت إليها المعايير 27، 28 و31. أما عن تأثير المعايير المحاسبية الدولية على نظام التجميع فتتمثل في تغيير طرق عرض القوائم المالية (عناصر إجبارية أكثر عددا، التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية في الميزانية،...) بالإضافة إلى فرض قوائم مالية إضافية. أما التأثيرات الأكثر أهمية فتتمحور حول تحديد نطاق التجميع وفي اختيار طريقة تجميع المؤسسات التي هي تحت السيطرة المشتركة.

فنطاق التجميع يشمل كل المؤسسات التي تمارس عليها المؤسسة القابضة سيطرة حصرية حتى لو لم يكن لها مساهمة في رأس مال هذه المؤسسات، أما على مستوى المراقبة المشتركة فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تسمح بطريقتين للتجميع هما طريقة التجميع النسبي وطريقة إجراء المعادلة.

1-2-2-النظام المحاسبي:

من الناحية النظرية، فإن كل المعايير لها تأثير على المعلومة المالية، أما عمليا فعدد محدود فقط من المعايير لها تأثير على النظام المحاسبي، وخصوصا ما تعلق منها بالعمليات الجارية مثل المعايير 16، 36 و38 والتي لها تأثير معتبر على النظام المحاسبي، ويعود ذلك بصفة أساسية إلى النظرة الاقتصادية التي تعتمدها هذه المعايير وليست النظرة القانونية.

وتمس التغييرات التي أحدثتها هذه المعايير جانبين أساسين هما جانب المعطيات وجانب الإجراءات.

و على ضوء ما تقدم يجب على المؤسسات الوطنية أن تقوم بتغيير جذري لنظام المعلومات الخاص بها أو تكييفه مع قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، وعليه يجب أن:

- تجري تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ النظام الجديد في عناصر التقارير المالية.
- إعادة النظر في الوظائف المحاسبية.
- تغيير البرامج المحاسبية.

2- تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الاتصال المالي:

إن المعلومات المنشورة وفق المعايير المحاسبية الدولية تؤدي إلى تغيير طبيعة العلاقة بين المؤسسة ومستعملي قوائمها المالية، بالتركيز أساسا على المعلومة الموجهة للمستثمرين، بحيث يجب أن تشتمل المعلومات حسب هذه المعايير على معطيات وعناصر متعددة ومفصلة وذات نوعية، ومثال ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 الذي يتطلب تجزئة رقم الأعمال والنتيجة على قطاعات النشاط والمناطق الجغرافية بما يسمح من جهة للمحللين الماليين من إعطاء آراء أكثر وضوحا حول المؤسسات، ومن جهة أخرى للمستثمرين وخاصة المساهمين من أجل فهم أحسن لواقع المؤسسة.

وتختلف المعلومة المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني من حيث توجهها نحو عدة مستعملين وعلى رأسهم المستثمرون، على عكس ما كان عليه الحال وفق المخطط المحاسبي الوطني الذي تأتي حسبه إدارة الضرائب والدولة بهيئاتها المختلفة على رأس مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية.

هذه الزيادة في حجم المعلومات قيد الاتصال تمثل تكلفة بالنسبة للمؤسسات، كما أن اعتماد النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات بعد تهيئة بيئتها الداخلية والاستفادة من تجارب بتحسين نوعية المعلومات المنشورة.

لذلك يجب على المؤسسات الوطنية إعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية والمالية، وذلك من خلال المتطلبات الجديدة التي أدخلتها المعايير الدولية من خلال[1]:

- نموذج القوائم المالية الختامية.
- المعلومات القطاعية.
- نوعية المعلومات الواجب تقديمها في الملاحق.
- تحسين زمن إعداد البيانات المالية.
- تصميم أنظمة تسيير بما يتأقلم ومتطلبات المرجع المحاسبي الجديد.

[1]- Abdelhamid DJILLALI, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable Algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Op-Cit, P 13.

3- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز حوكمة المؤسسات:

يشير مفهوم حوكمة المؤسسات إلى "مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من جهة أخرى"[1].

ومفهوم حوكمة المؤسسات هو تعبير واسع يتضمن القواعد والممارسات التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المسائلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها للمساهمين، الذين هم بحاجة للحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة عالية من القابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة وبدرجة التفصيل الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة الإدارة، كما تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة[2].

كما يتضمن مفهوم حوكمة المؤسسات موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية وقواعد قيد الشركات بالبورصة داخل كل بلد، والمعايير المحاسبية التي تطبق على الشركات المقيدة بالبورصة وقوانين مكافحة الاحتكار وقوانين الإفلاس وعدم الملاءة المالية[3].

ولا شك أن استعمال وتطبيق النظام المحاسبي المالي يهدف أساسا إلى جلب والمستثمرين والحفاظ على ثقتهم في الأسواق المالية نظرا لما تفرضه من شفافية على المؤسسات التي تقدم حساباتها لمساهميها.

4- تفعيل بورصة الجزائر:

يشكل تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر، باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيقه في الجزائر، وذلك بضرورة منح الأهمية اللازمة لها والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في اتفاقية الشراكة[4]، وتفعيل دورها في الاقتصاد الوطني وتشجيع المؤسسات على الولوج إليها والاعتماد عليها في عملية التمويل، وذلك بغية الاستفادة من المزايا التي تقدمها المعايير المحاسبية الدولية، والتي تكون فعاليتها في الأسواق المالية التي يلجأ إليها المستثمرون والمؤسسات على حد السواء، لاستثمار وطلب رؤوس الأموال، وهو

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 16.

[2]- عبد الناصر محمد السيد درويش، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات –دراسة ميدانية– مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني يوسف، جامعة القاهرة، العدد 02، جانفي 2003، ص 432.

[3]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص.ص 16-17 بتصرف.

[4]- المرسوم الرئاسي رقم 159/05 المؤرخ في 2005/04/27 المتضمن اتفاقية الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، المادة 157.

ما يشجع على جلب الاستثمار الأجنبي، باعتبار أن المعلومات المقدمة تكون لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر.

المبحث الثالث: واقع أعمال التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي

إن العمل على تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من الفاتح جانفي 2010 يتطلب جهودا كبيرة لعملية تحضير تطبيقه، وذلك بتحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة وتوفير الشروط المناسبة لتطبيقه، بالنظر إلى ما سوف يحدثه الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي من تغيير جذري للثقافة والممارسة المحاسبيتين نتيجة القطيعة الكاملة مع جيل كامل (33 سنة) من الممارسة المستندة إلى المخطط المحاسبي الوطني، المتغلغل في جذور الاقتصاد الوطني سواء في المؤسسات الاقتصادية أو التربوية (البيداغوجية) كالمعاهد والجامعات.

وبناءا على ما تقدم، سنحاول من خلال هذا المبحث استعراض مسار التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، من خلال تقديم الجهود العملية المبذولة في الواقع في إطار التحضير ولضمان الانتقال السليم من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الأول: بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة

بغض النظر عن الغموض الذي يكتنف عمل هذه الهيئة الوطنية المكلفة بعملية الإصلاح المحاسبي بالجزائر والظروف التي توصلت فيها إلى إرساء هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، والخيارات الإستراتيجية التي تبنتها من خلال أعمال التوحيد المحاسبي الدولي، تبقى الجهود التي بذلتها هذه الهيئة لضمان انتقال ناجح وسليم غير كافية، نتيجة لشبه القطيعة القائمة بينها وبين أصحاب المهنة (المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، وكذلك علاقتها مع المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيق هذا النظام، ويمكن أن نوجز أهم المشاكل المرتبطة بضعف أداء هذه الهيئة في[1]:

- انعدام مخطط تحسيسي وتكوين طويل المدى (تكوين المكونين)؛

---

[1]- مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، ص.ص:8-9

– عدم اعتماد تجارب نموذجية لاختبار نجاح عملية الانتقال، مثل التركيز على مؤسسات من قطاعات مختلفة (صناعية، مصرفية، خدمية...) ثم تعميم التجربة بعد إجراء محاكاة فعلية وتقييمها؛

– ضعف سياسة الاتصال المعتمدة من قبل المجلس خاصة فيما تعلق باللقاءات، الملتقيات، المجلات، الدراسات والآراء.

– الانشغال بعملية الانتقال و إهمال مستقبل العلاقة مع هيئة التوحيد الدولية، خاصة عندما يتعلق الأمر بمراجعة وإلغاء بعض المعايير واعتماد معايير جديدة* ، فعملية التكييف عملية دورية ومستمرة تقتضي يقضه ومتابعة دائمتين وعلاقة قوية مع هيئات التوحيد؛

– كما أن مسار التوحيد هو مسار معقد ومتداخل يقتضي تفعيل دور كل الفئات المعنية خاصة أصحاب المهنة والمؤسسات باعتبارهم المعنيين مباشرة بتطبيق هذا النظام الجديد، ناهيك على أن مساهمة هاتين الفئتين في المجلس هي مساهمة تطوعية وهي الصفة التي تميز طبيعة عمل الهيئات المكونة للمجلس وهو ما يطرح مسألة جدية مساهمة هذه الفئات وقدرتها على العطاء؛

– أما بالنسبة لبرامج الإعلام الآلي، فقد اقتصر دور هيئة التوحيد الوطنية على إصدار المرسوم التنفيذي رقم 09-110 بتاريخ 2009/04/27م الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وترك باقي العمل للسوق لانجاز هذه البرامج، مرفوقا بالإشاعات حول ضرورة اعتماد هذه البرامج من قبل وزارة المالية.

المطلب الثاني: بالنسبة لمهنة المحاسبة

سبق صدور القانون رقم 07-11 في 25 نوفمبر 2007م والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ردود لأفعال وآراء متباينة من قبل أصحاب المهنة، تراوحت بين مؤيد لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومعارض لها لأسباب مختلفة منها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين مع الإدارة (وزارة المالية) باعتبارها الوصي على المحاسبة في

*- للأسف، فإن النظام المحاسبي المالي تم الانتهاء من إعداده في سنة 2004م، وهو ما يطرح إشكالية تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية والتعديلات والشروح الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بعد هذا التاريخ.

الجزائر، ومنها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين بعضهم ببعض، ومنها ماهو مرتبط بعلاقاتهم مع المستفيدين من خدماتهم (المؤسسات الاقتصادية)[1].

أما بالنسبة لعلاقة أصحاب المهنة مع الإدارة الوصية، فلقد بلغت مستوى من الانسداد لدرجة إقدام رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتشبيهها بعلاقة القط والفأر بشأن مشروع إعادة تنظيم المهنة[2].

وقد استبعد رئيس المصف آنذاك أن يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد بداية سنة 2009م معزيا الأسباب لعدم توفير وزارة المالية الوسائل الضرورية لتطبيق هذا القانون خاصة ما تعلق بتأهيل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لما يتجاوز 250 ألف مؤسسة خاضعة للقانون التجاري الجزائري.

كما أن أهم ما يميز مهنة المحاسبة في الجزائر هو ضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة وعملية إعداد المعايير، وهذا ناتج من جهة عن الصراع القائم والتوتر العميق بين أصحاب المهنة في الجزائر منذ تنظيمها وهو صراع مصالح، ومن جهة ثانية راجع لسوء العلاقة مع الإدارة وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة.

تمثل عملية الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد فرصة متعددة الأبعاد لأصحاب المهنة، نتيجة مخطط الأعمال الذي من الممكن أن تفرضه عملية الانتقال، ويستفيد منه أصحاب المهنة على مستوى المؤسسات ضمن أعمال المرافقة والاستشارة والمساعدة والإشراف والتكوين، إضافة إلى السبق في إعداد برامج الإعلام الآلي المتوافقة مع التنظيم الجديد، حتى لو كان منطلق أصحاب المهنة وردود أفعالهم تجاه هذا الواقع المحاسبي الجديد هو تحصيل المكاسب وهو أمر مشروع، فإن هذه النقطة بحد ذاتها ليست واحدة بالنسبة لجميع المهنيين في الجزائر وهذا نتيجة:

- اختلاف مستوى التكوين والتأهيل لأصحاب المهنة؛
- الثقافة المحاسبية لأصحاب المهنة؛
- التواجد أو التوزيع الجغرافي لهذه الفئة (القرب من مصادر القرار).

[1]- مداني بن بلغيث، النظام المحاسبي المالي الجديد وبيئة المحاسبة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 06.

[2]- يومية الخبر الجزائرية، العدد رقم 5171 الصادر بتاريخ 11 فيفري 2008م.

ومادام النظام المحاسبي المالي الجديد في الواقع شبه نسخة عن النظام المحاسبي الفرنسي، فإن أصحاب المهنة الذين سبق لهم دراسة ومزاولة مهنة المحاسبة في فرنسا قد تكون لهم الأفضلية في جني ثمار عملية الانتقال أكثر من نظراءهم اللذين لم تتح لهم مثل هذه الفرص.

حرصت المنظمة منذ صدور القانون 07-11 على الاستعانة بخبراء من فرنسا لضمان تكوين المكونين من أصحاب المهنة ليتولى هؤلاء فيما بعد عملية التكوين لفائدة نظراءهم في كل المناطق في الجزائر، ولكن ما ميز هذه الدورات التكوينية اهتمامها بالجانب التقني الذي يساعد أصحاب المهنة على مسايرة عملية الانتقال وضمان العمل بالنظام الجديد، ومساعدتهم حتى في إطار أعمال محافظة الحسابات لأن هناك عمل كبير ينتظرهم حتى يتمكنون من الإدلاء بآرائهم حول الحسابات المعدة وفق التنظيم الجديد.

توالت عمليات التكوين وانتشرت في مختلف المناطق الجغرافية وقام أصحاب المهنة في مراحل لاحقة بالتكوين لفائدة العمال والموظفين في المؤسسات الاقتصادية والمهتمين بالموضوع، وأصبحت عندئذ عملية التكوين نفسها فرصة لجني المكاسب المالية.

كما أن موضوع التكوين في مجال الخبرة المحاسبية الذي يقتصر على التربص الميداني لم يتم التكفل به في سياق التحولات التي تعرفها بيئة المحاسبة في الجزائر خاصة في هذه الظروف، ما قد يزيد من تراكم سلبيات المهنة المحاسبية على المتربصين بحكم العلاقة التي تربط هؤلاء مع المهنيين خلال فترة التربص.

هذا وينتظر أن يكون لاعتماد مبدأ المحاسبة المبسطة الموجه للمؤسسات التي لا تستجيب للشروط التنظيمية بمسك محاسبة مالية تأثير على أصحاب المهنة من خلال العدد الكبير المنتظر للمؤسسات التي قد تستفيد من هذا المبدأ كون معظمها أصبحت خاصة أو عائلية.

المطلب الثالث: بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية

الإشكال الذي يطرح بشدة بمناسبة الحديث عن النظام المحاسبي المالي الجديد يتمثل في ضرورة الإجابة عما إذا كانت هناك حاجة فعلية تخدم المؤسسات المعنية بهذا النظام أو بعبارة أخرى هل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني أعاق عمل هذه المؤسسات؟، مهما كانت الإجابة فإن المهم هو كيف يجب على المؤسسات، العمل

لمواجهة تحدي نجاح الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وتسيير المرحلة الانتقالية بفعالية بالرغم من النقائص والمشاكل والعراقيل التي قد تواجهها في عملها هذا[1].

وعموما، فالنسبة للمؤسسات التي كانت خاضعة في السابق لأحكام وقواعد المخطط المحاسبي الوطني، يمكن تقسيمها في سياق الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد إلى[2]:

- مؤسسات غير معنية بقواعد النظام المحاسبي الجديد (تمسك محاسبة مبسطة أو محاسبة خزينة)؛
- مؤسسات معنية بقواعد النظام المحاسبي الجديد ولها الإمكانيات المالية و البشرية لتطبيقه؛
- مؤسسات معنية بقواعد النظام المحاسبي الجديد وليس لها الإمكانيات المالية والبشرية لتطبيقه.

1- بالنسبة للمؤسسات المعنية بقواعد المحاسبة المبسطة فقد يكون الأمر ملائم بالنسبة لها نتيجة لأن إجراءات التصريح الجبائي وتقديم القوائم المالية لإدارة الضرائب سيخفف كثيرا نتيجة لتبسيط هذه الإجراءات عكس ما كان عليه الأمر مع قواعد المخطط المحاسبي الوطني التي كانت واحدة بالنسبة لكل المؤسسات الخاضعة لنظام التصريح الحقيقي مهما كان حجمها.

2- أما بالنسبة للمؤسسات المعنية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد ولها الإمكانيات المالية و البشرية الكافية لذلك فإنه بإمكانها التعامل مع عملية الانتقال بشكل عادي وقد تلجأ لاستيراد حلول جاهزة من خلال الاستعانة بخبرات أجنبية (فرنسية)، وهذا ما حصل بالفعل مع بعض المؤسسات الوطنية مثل شركة سوناطراك التي قامت بإرسال مجموعة من الموظفين لتتلقى تكوينا خاصا في فرنسا، كما تم التعاقد مع مؤسسات متخصصة لانجاز برامج إعلام آلي قوية وجيدة، كما أن اهتمام هذه الشركة بالموضوع كان مبكرا نتيجة البعد الدولي لبعض أنشطتها، وعملها منذ زمن على تقريب ممارستها المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية.

3- أما بالنسبة للمؤسسات المعنية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد وليس لها الإمكانيات المالية والبشرية الكافية لذلك، فإنها حتما سوف تواجه صعوبات في ضمان انتقال جيد وسليم نحو التنظيم الجديد، خاصة وأن هذه العملية لا تتوقف عند تحويل حسابات وشكل القوائم المالية ولكنها تقتضي تغيير جذري في الثقافة والممارسة المحاسبتين السائدتين في هذه المؤسسات منذ عقود من الزمن، كما تتطلب استثمار حقيقي في الوسائل المادية مثل برامج الإعلام الآلي وكل الوثائق الضرورية للمعالجة المحاسبية حسب النظام الجديد.

[1]- مداني بن بلغيث، النظام المحاسبي الجديد وبيئة المحاسبة في الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص 05.

[2]- مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

إضافة إلى ما سبق يبقى الاعتبار الجبائي حاضر بقوة خاصة إذا تعلق الأمر بمعالجات محاسبية خاطئة وبالأخص عند إعداد الميزانية الافتتاحية لسنة 2010م انطلاقا من معطيات سنة 2009م المعدة حسب قواعد المخطط المحاسبي الوطني و إعادة معالجتها وفق التنظيم الجديد، لأن أي خطأ في المعالجة قد يترتب عليه سوء في التقييم وبالتالي خطأ في تقدير النتائج.

المطلب الرابع: بالنسبة للتكوين والتعليم المحاسبيين

1- بالنسبة للتعليم المحاسبي:

نقصد بالتعليم المحاسبي جملة المقاييس المتعلقة بالمحاسبة التي يتم تدريسها بالجامعة إضافة لطبيعة الشهادات الجامعية لذلك فإن هذا التحليل يرتبط:

- بطبيعة الجامعات أو الكليات التي تضمن التعليم وبطبيعة المقاييس ومحتوى البرامج التي تدرس؛
- بطبيعة الأساتذة المكلفين بتدريس هذه المقاييس وبطبيعة الطلبة الدارسين؛
- البحث العلمي في ميدان المحاسبة؛
- المحيط العام والسياق الذي تتفاعل فيه العناصر السابقة.

يتبع التعليم المحاسبي في الجزائر طبيعة المحاسبة كتقنية ووسيلة للإثبات، لكن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي تتغير طبيعة المحاسبة وأهدافها بتغيرها من محاسبة الذمة إلى محاسبة مالية؛ حيث تصبح أداة مفيدة في اتخاذ القرارات لمستعملي المعلومة المالية وبخاصة المستثمرين من داخل وخارج الوطن؛ وتصبح لها مبادئ قواعد تسجيل وتقييم جديدة وفق إطار تصوري يستجيب لنظرة اقتصادية واقعية، وتتطلب هذه التغييرات من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي أن تتكيف مع المستجدات الحاصلة في عالم المحاسبة[1].

إلا أن واقع الحال يشير إلى غير ذلك؛ فما عدا إقدام وزارة التعليم العالي والبحث العلمي على إرسال عدد محدود من أساتذة المحاسبة للدورات التكوينية الجهوية التي نضمها المجلس الوطني للمحاسبة خلال سنة 2008م من تنشيط مجموعة من المهنيين اللذين تلقوا تكوينا سابقا على يد الخبراء الفرنسيين؛ لم يعرف الوسط الجامعي محاولات جادة لتطويق المشكل المتعلق بمواءمة برامج التعليم مع محتوى المستجدات التي جاءت بها

[1]- عزوز علي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

عملية الإصلاح باستثناء بعض التظاهرات العلمية المحدودة في هذا السياق أو بعض الأبحاث الأكاديمية في شكل مذكرات ماجستير أو أطروحات دكتوراه[1].

كما أن موضوع التعليم المحاسبي هو من أكثر المواضيع التي سقط الاهتمام بها في مرحلة التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، بحيث جاء رد فعل الوزارة المعنية متأخرا جدا من خلال المراسلة التي وجهت لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009م بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010/01/01م وقد تم إرفاق هذه المراسلة بتعليمة وزارة المالية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009م والمتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي والتي اعتبرت حسب مراسلة وزارة المالية على أنه وثيقة عمل بيداغوجية أساسية ينبغي أن يسترشد بها الأساتذة في ميدان المحاسبة، كما تؤكد هذه المراسلة على ضرورة أن يولي مسئولوا الكليات المعنية اهتماما كبيرا أثناء تقديم وتقييم عروض التكوين بأن تتضمن هذه الأخيرة المستجدات التي طرأت على بيئة المحاسبة في الجزائر[2].

كما لم تتضمن المراسلة أي إشارة إلى محتوى برامج التدريس الجديدة أو دعوة لتقديم مقترحات بخصوص هذه البرامج، كما أنه لم يعقب هذه المراسلة أي دعوة لعقد لقاءات ودورات تكوينية تحت إشراف الوزارة لضمان توحيد هذه البرامج وتجانس طرق التدريس في مختلف الجامعات والكليات وكذلك استعراض ومناقشة المشاكل التي قد تواجه العملية التعليمية خلال المرحلة الانتقالية، فعوض أن تكون الجامعة هي قاطرة لعملية الانتقال تخلت عن هذا الدور نتيجة للمشاكل التي تتخبط فيها الجامعة الجزائرية وعدم ارتباطها بالبيئة.

2- بالنسبة للتكوين المحاسبي:

نعني بالتكوين المحاسبي تربص الخبرة المحاسبية الذي يخول صاحبه الحق في اكتساب صفة الخبير المحاسب، وهذا حسب نص القانون 91-08 الذي يعتبر القانون المرجعي في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر[*]، والذي تبعه صدور مجموعة من القرارات والمقررات التي تنظم وتحدد شروط التكوين وهي :

[1]- مداني بن بلغيث، النظام المحاسبي الجديد وبيئة المحاسبة في الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص 09.

[2]- حسب ما ورد في نص المراسلة الموجهة من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي إلى رؤساء الندوات الجهوية للجامعات في 17 نوفمبر 2009.

[*]- ونشير في هذا الصدد بصدور القانون الجديد المنظم للمهنة وهو القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29/06/ 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد نصت المادة 81 منه على أن أحكام القانون رقم 91-08 تبقى سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية للقانون 10-01 وذلك في أجل لا يتعدى 6 أشهر.

-المرسوم التنفيذي رقم 457/97 المؤرخ في 1997/12/01م يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91- 08 بتاريخ 1991/04/27م ونص هذا المرسوم في مادته الثانية: "يحدد وزير المالية بقرار كيفية نشر المنظمة لمقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة"؛

– القرار الصادر بتاريخ 28 مارس 1998م يتضمن كيفية نشر معايير تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

– مقرر بتاريخ 24 مارس 1999م يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب[1].

من أهم المآخذ التي يمكن تسجيلها على نظام التكوين المحاسبي، اعتماده الكلي على الجانب التطبيقي، خاصة فيما يتعلق بالشروط الواجبة لاكتساب صفة الخبير المحاسب، والتي تقضي بأن يجري المترشح تربصا مدته سنتين تحت إشراف خبير محاسب معتمد لدى المنظمة.

ولقد كان لهذا الخيار المعمول به في الجزائر ــ على العكس من الدول التي يتقارب معها النموذج المحاسبي الجزائري وبالأخص فرنسا وتونس ــ تداعيات ونتائج وخيمة على المهنة المحاسبية، وأفرزت في الواقع بعض التعقيدات التي دفعت الكثيرين لطرح فكرة إعادة النظر في طريقة التكوين بشكل جدي، بحيث يتم تزويد المتربصين بنوعية تكوين ومعارف نظرية عالية. ولقد تم الحديث في الكثير من المناسبات عن مشروع إنجاز معهد للدراسات المحاسبية بدعم من منظمات وهيئات أوروبية وعربية، لكن عدم تحمس الإدارة الوصية لهذا المشروع حال دون أن يرى النور[2].

[1]- مداني بن بلغيث، 2004، مرجع سبق ذكره، ص 201.

[2]- المرجع السابق، ص 203.

المبحث الرابع: الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

إن المعايير المحاسبية الدولية التي تشكل القاعدة التي يستند عليها النظام المحاسبي المالي، قد خصصت المعيار الدولي الأول لإعداد التقارير المالية إلى القواعد والطرق الواجب إتباعها بمناسبة التبني الأول لهذه المعايير، وذلك بهدف ضمان مبدأ قابلية مقارنة القوائم المالية ومصداقيتها، إلا أن احترام هذا المبدأ يلاقي صعوبة كبيرة وخاصة في السنة الأولى من تطبيق هذه المعايير.

ولا شك أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يطرح الكثير من التساؤلات والانشغالات لدى معدي القوائم المالية، لذلك فمن الطبيعي أن يكون الهاجس والانشغال الكبير الذي يشغل بال المهنيين المحاسبيين في الجزائر هو كيفية ضمان الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي في أحسن الظروف الممكنة.

المطلب الأول: المراحل الواجب إتباعها للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

لا بد على المؤسسات القيام بتغيير جذري على نظامها المحاسبي، عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لأنه يحتوي على مبادئ غير مطبقة في ممارساتنا المحاسبية، والقيام بالتحضيرات اللازمة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بكل ما يحتويه من قواعد وإجراءات.

مع الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات التالية:[1]

1- وضع لجنة قيادة:

كما كان عليه الحال في معظم البلدان التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية، حيث قامت المؤسسات الكبرى بتعيين لجان قيادية تشرف على عملية الانتقال نحو المرجع المحاسبي الجديد وتضمن التوافق والانسجام الضروريين على مستوى المؤسسة ككل، من الضروري كذلك أن تقوم المؤسسات الوطنية بتعيين لجان قيادية تشرف على العمليات الأولى لوضع النظام المحاسبي الجديد، و تكون مهمتها القيام بتشخيص عام حول التأثيرات التنظيمية الناجمة عن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى إعداد مخطط نشاط، حيث تتكون هذه اللجان أساسا من كبار المسئولين في المؤسسة والذين يمثلون حلقة الوصل بين المحيط الخارجي والنظام الداخلي للمؤسسة. كما تشرف هذه اللجنة على تطوير الاتصالات المعلوماتية للمؤسسة.

[1]– Ahmed MIMECHE, Le processus de la normalisation comptable en Algérie IFRS – SCF2007, Théorie de l’agence, Séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, Algérie, P31-33.

2- تحيين الإجراءات التسييرية والمحاسبية:

هذه الخطوة قد تكون صعبة نوعا ما لأنها تقيس أو تحدد نوعية دفتر الأعباء، حيث يجب التأكد الجيد من هذه العملية لأنها مفيدة وضرورية للمؤسسة.

كما يجب التركيز على هذه المرحلة لأنها سوف تحدد مستوى الثقة والتكامل مع الأشخاص المسئولين عن المشروع من جهة، ومن جهة أخرى فإنها تسمح برفع الإجراءات المتحصل عليها من الناحية العملية وليس عن طريق الإجراءات الداخلية المكتوبة.

3- تكوين أعضاء لجنة قيادة المشروع:

يجب تزويد أعضاء لجنة قيادة المشروع بجميع المعلومات التي تكون مفيدة وضرورية عند انطلاق العمل، كما يجب أن يكون الأعضاء على علم بجميع مستويات التطورات التي تطرأ على المؤسسة.

كما أن تكوين أعضاء لجنة القيادة سيسمح لهذه اللجنة بتقديم الأداء المنتظر منها لكونها تحصلت على جميع المعلومات التي تساعدها في القيام بمهامها.

4- تعريف الطرق المحاسبية الحالية والمستقبلية:

تتم هذه الخطوة بعد إعداد دفتر الأعباء وبدء العمل وإتمام الإطار العملي للسماح بانسجام العناصر المحاسبية (أرقام الحسابات، محتوى الأرصدة، الإجراءات،...) المرتبطة مع المخطط لمحاسبي الوطني من جهة ومن جهة أخرى مرتبطة مع المرجع الجديد. هذه الخطوة لا تقتصر على أعضاء اللجنة المذكورة فقط ولكن على كل المتعاملين مع المحاسبة في المؤسسة.

5- تعاريف تنظيمية مسبقة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

– وضع إستراتيجية واضحة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي (الإجراءات، أسماء الحسابات، البرامج).

– تحديث برامج الإعلام الآلي (كمرحلة أولى يتم الاحتفاظ بالبرامج الحالية وتكييفها مع النظام المحاسبي الجديد) وتعتبر هذه العملية مهمة جدا وذلك قصد موائمتها مع التغييرات المهمة التي أحدثتها قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي الجديدة.

– تنفيذ الإجراءات الجديدة (إنجاز منهج تعليمي وتنظيمي بطريقة تسمح لأصحاب المصلحة المعنيين من تحمل مسؤولياتهم).

– إعداد محاسبة يدوية (هذا العمل يتطلب التحام جميع المحاسبين كل حسب مسؤوليته).

– عند القيام بأول عرض للقوائم المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي يتم تقديم جميع المعلومات الخاصة الناتجة عن التسوية السابقة.

6- تكلفة الانطلاق:

قيمة التكاليف تكون حسب طبيعة المؤسسة وخياراتها المحاسبية وأنظمة المعلومات المعمول بها، ويمكن أن تتكون عناصر التكلفة من:

– تكلفة امتلاك المعايير المحاسبية الجديدة المطبقة في النظام المحاسبي المالي (مثل مصاريف التكوين، ...).

– تكلفة إعداد القوائم المالية حسب المعايير الدولية للمحاسبة عند أول تطبيق لها.

– تكلفة الاتصال المتعلقة بالدورة السابقة.

قد يكون من السهل على المؤسسة تحديد التكاليف التي تحملتها من أجل وضع وتطبيق النظام المحاسبي المالي، في حين أن الفوائد المنتظر و المتوقع جنيها من ذلك قد لا يتم إدراكها بسرعة، الشيء الذي قد يحط من عزيمة البعض، إلا أنه من المؤكد أن لهذا النظام آثار إيجابية ستظهر على المدى المتوسط والبعيد، ستكون في صالح المؤسسات الخاضعة له وفي صالح المهنة المحاسبية والمالية ببلادنا.

ويمكن تلخيص مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل البياني رقم 1.3. مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

	إنشاء لجنة قيادة مهمتها إعداد تشخيص عام حول الآثار التنظيمية وإعداد مخطط نشاط
	تحبين إجراءات التسيير والإجراءات المحاسبية، إعادة هيكلة التنظيم
	رسكلة الموظفين المحاسبين وتأهيلهم لتولي القيام بمهمة الانتقال لاحقا
	حيازة برامج إعلام آلي جديدة أو تحديث البرامج الموجودة، تكوين وتدريب على التقنيات الجديدة للنظام المحاسبي الجديد
نهاية 2009	إعادة معالجة بيانات السنة المقارنة، افتتاح 2010–إعادة المعالجة للانتقال – تحديد التأثيرات
بداية 2010	تبني النظام من قبل أعضاء التسيير، إعادة فتح الحسابات بالأرصدة المصادق عليها
خلال 2010	المحاسبة خلال السنة وإقفال الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي
بداية 2011	عرض لأول مرة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، إقفال الحسابات والموافقة عليها وفق النظام المحاسبي المالي

Source : EL BESSEGHI Mourad, La première application du nouveau Système Comptable Financier : Mode d'emploi, Novembre 2009. P. 13.

المطلب الثاني: قواعد وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

خصص القانون 07-11 الفصل السادس منه إلى تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية، ونص على أن تغيير الطرق المحاسبية لا يتم إلا إذا كانت مفروضة بنص قانوني جديد أو إذا كانت تسمح بتحسين نوعية القوائم المالية المعروضة للمؤسسة المعنية[1]، وقد تناول المرسوم التنفيذي رقم 156/08 في المادتين 15 و 24 منه والقرار الصادر في 2008/07/26م في الفقرتين 138-2 و 138-3 منه تغيير الطرق المحاسبية وشروط القيام بإعادة المعالجة بأثر رجعي.

كما بينت التعليمة الوزارية رقم 02 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، مختلف الإجراءات والمراحل الواجب إتباعها من أجل إنجاز هذه العملية الصعبة والحساسة، وتحاول هذه التعليمة بذلك ضمان تحقيق التوافق والانسجام بين المؤسسات في الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.

1-الإجراءات الواجب وضعها وإتباعها

يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010م كما لو كانت المؤسسات قد أوقفت (أغلقت) حساباتها استنادا إلى أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة فإن هذه الأخيرة تطبق بأثر رجعي بحيث يجب[2]:

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 2010/01/01م متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛

- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009م وفق التنظيم الجديد لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009م مع تلك المتعلقة بسنة 2010م المتضمنة جميعا في القوائم المالية لسنة 2010م؛

- تحميل في الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية التعديلات الناتجة عن إعادة المعالجة المنصوص عليها وفق هذا التنظيم؛

- تضمين الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد وخاصة على الوضعية المالية، الأداء المالي، وعرض تدفقات الخزينة؛

---

[1]- المادة 39 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[2]- Instruction n° 02 .Op.Cit. P.P 03-05.

-الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي؛

-استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا في الوثائق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛

-إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛

-إعادة معالجة معطيات المقارنة لسنة 2009م؛

-استثناءات في التطبيق بأثر رجعي للتنظيم الجديد خاصة إذا لم يكن له أثر في إعطاء معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية.

2- إجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

من أجل تجسيد وتحقيق عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، فإنه يجب على المؤسسات أن تتبع المراحل التالية:

2-1-إعداد مخطط حسابات:

أرفقت التعليمة الوزارية رقم 02 المشار إليها سابقا، بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي* وهذا بهدف تسهيل عملية تحويل الأرصدة من حساب إلى الحساب الذي يقابله وبالتالي إذا كانت المؤسسة تمتلك مخططا محاسبيا نموذجيا Plan comptable standard PCN سيكون من السهل عليها إعداد مخطط حسابات وفق النظام المحاسبي المالي ومن ثم إدراجه في برنامج الإعلام الآلي الخاص بها.

2-2 إعادة معالجة معلومات دورة 2009م وفق قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي:

باعتبار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي كتغيير للطرق المحاسبية، فإن حسابات 2009م يجب إعادة معالجتها بأثر رجعي وذلك لضمان القابلية للمقارنة، وبالفعل، فإن التطبيق الأول للتنظيم الجديد يفرض طرق

*- هذا الجدول مدرج ضمن الملحق رقم (07).

أخرى مغايرة للتقييم والتسجيل والعرض، فالحسابات السابقة ستعاد معالجتها كما لو كان المرجع الجديد مطبقا دائما. كما أن إعادة المعالجة هذه سينجم عنها اختلافات يتم تحميلها في الأموال الخاصة.

ومن الواضح والبديهي أن حسابات دورة 2009م قد تم تقديمها وعرضها وفقا لأحكام المخطط المحاسبي الوطني، وبالنتيجة فإن إقفال الحسابات الاجتماعية والمصادقة عليها وعرضها سيتم بطبيعة الحال وفق هذا المرجع المحاسبي[1].

– تفرض إعادة المعالجة الأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم التي لم تكن مسجلة وفق أحكام المخطط المحاسبي الوطني (على سبيل المثال عقود إيجار التمويل، الأدوات المالية، الضرائب المؤجلة، عقارات التوظيف، برامج الإعلام الآلي المنجزة داخل المؤسسة، مصاريف التطوير، مؤونات للتقاعد والخدمات المماثلة...)، وبالمقابل من الضروري كذلك استبعاد جميع الأصول والخصوم التي لا تستجيب لأحكام وتعاريف وشروط النظام المحاسبي المالي (مثلا المصاريف الإعدادية، مؤونات الإصلاحات الكبرى، الأصول الثابتة ذات القيم الضعيفة، المصاريف الواجبة التوزيع على عدة سنوات...).

– كما تفرض إعادة المعالجة إعادة ترتيب الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية، بالإضافة إلى إعادة ترتيب على مستوى بعض الأصول والخصوم المالية.

كما أن الأصول المركبة "L’approche par composants des immobilisations"

تتطلب إعادة معالجة وإعادة ترتيب، مع الأخذ في الحسبان القيمة المتبقية منقوصا منها تكاليف الخروج، وكذلك الحال بالنسبة لتكاليف تهيئة المكان، فهي بدورها تتطلب إعادة معالجة وإعادة ترتيب.

وأخيرا فإن إعادة المعالجة هذه سينجم عنها تقييمات جديدة (مثلا الاهتلاكات، بعض الأصول مثل الأدوات المالية أو الأصول البيولوجية...).

[1]- EL BESSEGHI MOURAD. La première application du nouveau Système Comptable Financier : Mode d’emploi .Novembre 2009, P. 07.

- إثبات الآثار الناتجة عن إعادة المعالجة:

إن إعادة المعالجة سينجم عنها فروقات يتم تحميلها ضمن الأموال الخاصة للميزانية المعاد معالجتها لسنة 2009م، وذلك من أجل ضمان التساوي بين أرصدة ميزان الإقفال حسب المخطط المحاسبي الوطني وبين أرصدة ميزان الافتتاح حسب النظام المحاسبي المالي.

ومن المهم التنويه بأن هذه التغييرات بأثر رجعي لبعض عناصر القوائم المالية لسنة 2009م، ناشئة فقط ضمن إطار عرض المعلومات المقارنة الظاهرة بالقوائم المالية لسنة 2010م[1].

- إعداد الميزانية الافتتاحية لسنة2010 م[2]:

بما أن إقفال حسابات سنة 2009م قد تم وفقا لمبادئ وقواعد المخطط المحاسبي الوطني فإن افتتاح حسابات 2010م سيكون وفقا لنفس الأحكام والقواعد، وذلك احتراما للمبدأ المحاسبي الذي يقضي بأن الميزانية الافتتاحية للسنة الحالية هي نفسها الميزانية الختامية للسنة السابقة (قبل توزيع الأرباح) .

وبعد فتح الحسابات، فإن التسجيلات من حسابات المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي ومعالجة مختلف الحالات (الأخذ بعين الاعتبار حسابات الأصول والخصوم غير المسجلة وبالمقابل استبعاد بعض حسابات الأصول والخصوم المسجلة والتي لا تتوافق مع تعاريف وقواعد النظام المحاسبي المالي)، تؤدي إلى الحصول على حسابات النظام المحاسبي المالي فقط. وأثر هذه العمليات سيسجل ضمن "حـــ/11 ترحيل من جديد" كتعديل للنتائج غير الموزعة، وكطريقة بديلة يمكن اقتراح القيام بتسجيل هذه التعديلات ضمن حساب فرعي خاص من حساب ترحيل من جديد يسمى "تعديلات ناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية".

كما أن هذه الأعمال يجب أن تكون محل فحص من طرف محافظ الحسابات في إطار مهمة مقرونة، وذلك قبل الموافقة عليها من قبل أعضاء التسيير.

---

[1] - Instruction n° 02, Op-Cit, P 04.

[2] - EL BESSEGHI MOURAD, Op-Cit, P 08.

– المعالجة المحاسبية خلال سنة 2010 وإعداد القوائم المالية:

إن القوائم المالية لسنة 2010م سيتم إعدادها بموجب القواعد الجديدة التي جاء به النظام المحاسبي المالي، ومن بين هذه القوائم نجد الملحق الذي يجب أن يتضمن بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة لسنة 2010م، الشروح المتعلقة بالانتقال نحو النظام المحاسبي المالي وخصوصا[1]:

- أثر الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وخصوصا الوضعية المالية، الأداء وتدفقات الخزينة؛

- المقاربة بين الأموال الخاصة ثم بين النتائج المعروضة وفق المخطط المحاسبي الوطني وبين تلك المعروضة وفق النظام المحاسبي المالي (نهاية 2008، 2009،2010)؛

- معلومات حول إعادة المعالجة التي تم إجراؤها على القوائم المالية الافتتاحية (الأخذ بالاعتبار واستبعاد أصول، خصوم، مصاريف، إيرادات، خسارة القيمة، استرجاع خسارة القيمة، القيمة العادلة في حالة ما اختارتها المؤسسة للتقييم).

– الاستثناءات الخاصة بالتطبيق بأثر رجعي:

كل الاستثناءات الواردة في التعليمة الوزارية هي اختيارية ويمكن اللجوء إليها من أجل القيام بعملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي، حيث ترك استعمال هذه الاستثناءات الاختيارية لتقدير وتحت مسؤولية المؤسسة، إلا أن اللجوء إلى هذه الاستثناءات يجب أن يكون محل شرح في الملحق.

– الاستثناء الأول يتعلق بحالة ما إذا كان مبلغ التعديل الخاص بسنوات سابقة غير قابلة للتحديد بصورة واضحة ودقيقة؛

– الاستثناء الثاني يتعلق بحالة وجود أحكام عابرة أو مؤقتة تسمح أو تفرض معالجة أخرى؛

– الاستثناء الثالث يتعلق بحالة ما إذا كانت إعادة معالجة عمليات حساب النتائج لسنة 2009 تستوجب القيام بأعمال يصعب على المؤسسة انجازها؛

[1]- Idem.

- الاستثناء الرابع يتعلق بحالة ما إذا كان هذا التطبيق بأثر رجعي ليس له تأثير أو لا يساهم في إعطاء معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية.

خلاصة الفصل الثالث

ينتج عن الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي تأثيرات على عدة جوانب مرتبطة بالمحاسبة، من خلال التأثير على الممارسات التي كانت تعتمد على مبادئ وقواعد المخطط المحاسبي الوطني، لاسيما النظام الجبائي الجزائري، المؤسسات ومهنة المحاسبة، والتي ينبغي تكييفها لتكون مهيأة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، بما يسمح بتوفيق البيئة المحاسبية في الجزائر مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ومما لا شك فيه أن السنة الأولى من تطبيق النظام المحاسبي المالي ستعرف بعض المشاكل والصعوبات والعوائق التي تصاحب عملية الانتقال إلى تطبيق أسس ومبادئ المرجع المحاسبي الدولي- وهو أمر طبيعي حدث حتى في البلدان الأوروبية عند تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية لأول مرة سنة 2005م- وهو ما يتطلب بذل جهود مضنية من أجل أخذها بعين الاعتبار والعمل على حلّها و تجاوزها في السنة المقبلة، وتمكين المؤسسات الوطنية من الاستفادة من الآثار الإيجابية لهذا النظام، لعلّها تقودها نحو الأحسن والأفضل. حيث سيسمح هذا النظام بتحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية المنتجة التي ستكون مبنية على أسس وقواعد اقتصادية قريبة من الواقع مقارنة بالمعلومات التي كان ينتجها المخطط المحاسبي الوطني والتي كانت تتأثر بعوامل جبائية وعدة عوامل أخرى أثرت على مصداقيتها.

كما يعتبر تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، ومواكبة التطور الحاصل في دول العالم، وهذا ما سيؤدي إلى تطوير الممارسات المحاسبية، وتقديم معلومات موثوق فيها وذات مصداقية لأنها تستعمل معايير محاسبية متطورة ومطبقة في أغلب دول العالم.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

لقد ارتأينا أن ندعم الجانب النظري للبحث بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن استبيان موّجه للمهنيين في المحاسبة والأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية وبعض طلبة الدراسات العليا بالجامعات الجزائرية، ، وقد كان اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات الجزائرية لأسباب عديدة، لعلّ من أبرزها كون البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي كان مع بداية سنة 2010 وهي نفس الفترة التي أجري فيها هذا البحث، وبالتالي يصعب دراسة إشكالية البحث في هذه الفترة بالذات في المؤسسات الاقتصادية.

هذه الأسباب وأخرى أدت بنا أيضا إلى تحديد عينة الدراسة الميدانية في معدي ومراجعي القوائم المالية من محاسبين ومراجعين ومهنيين بالإضافة إلى الأكاديميين من أساتذة وطلبة، وذلك بغية حصر عينة الدراسة في الأشخاص المطّلعين على واقع المخطط المحاسبي الوطني السابق والذين درسوه وطبقوه في الميدان وبالتالي يعرفون مزاياه ونقائصه ومواطن القصور فيه، إضافة إلى معرفتهم واطلاعهم على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وبالتالي تكون هذه الفئة (العينة) هي المخوَّل لها ودون سواها الإجابة على ما تضمنه هذا الاستبيان من تساؤلات، والتي على أساسها سيتم إثبات أو نفي فرضيات البحث.

هذا وقد هدفت هذه الدراسة الميدانية إلى تحقيق الأهداف التالية:

– التعرف والوقوف عند آراء ووجهات نظر المهنيين (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) و أعضاء هيئة التدريس ببعض الجامعات الجزائرية وبعض المسئولين عن تنظيم السياسة المحاسبية في الجزائر (بعض أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة) نحو الإجابة عن موضوع الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات البحث؛

- هدف إعلامي، عن طريق التعريف بالمحتوى النظري للموضوع باعتباره موضوع حديث؛
- العمل على جمع أكبر قدر من المعلومات حول الموضوع، ومحاولة اختبار فرضيات البحث.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تماشيا مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بالإصلاح المحاسبي في الجزائر والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، في ضوء التغيرات التي ستطرأ على الممارسة المحاسبية في الجزائر، وما سوف يكون لها من تأثير على المؤسسات الجزائرية. وما يرافق هذا التطور من تشريعات وقوانين، وذلك سعيا لإعادة ترتيب وتنظيم المهنة المحاسبية في الجزائر، بما يتواءم مع التوجهات العالمية. وتلبية لمتطلبات واحتياجات الهيئات الدولية التي تشرف على عملية التوافق والتوحيد المحاسبي. ارتأينا في هذا المجال واستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الأدوات المستخدمة التالية:

- الوثائق و البيانات؛
- المقابلات الشخصية؛
- جمع الملاحظات؛
- الاستبانة.

حيث حاولنا استغلال هذه الأدوات من خلال إيجاد التكامل بينها، خصوصا فيما يتعلق بالاعتماد على الاستبيان الذي حاولنا من خلاله تدارك أوجه القصور أو الحدود التي ميزت أدوات العمل الميداني الأخرى، باعتبار هذا الأخير الأكثر استخداما من قبل الباحثين لجمع البيانات الأولية. ومما يؤكد كذلك أهمية هذه الأداة، أن معظم الأدوات السابقة الذكر تستخدم عادة كأدوات مكملة لأداة الاستبانة، ولذلك سيتم التركيز في دراستنا هذه على الاستبانة من خلال التحضير، التحليل و استخلاص النتائج.

المطلب الأول: أدوات الدراسة

بالاستناد إلى التقديم السابق سوف نقوم في هذا المطلب بالتعرض لتفاصيل الأدوات المستعملة، والكيفية التي تمت بها.

1- جمع الوثائق والمعلومات:

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، والتي تهتم أساسا بميدان المحاسبة في الجزائر، باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

- النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية؛
- التقارير الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية؛
- بحوث علمية أنجزت في الجزائر؛

إضافة إلى هذا فقد اعتمدنا كذلك على قنوات أخرى من أجل الحصول على المعلومات، يأتي في مقدمتها الشبكة العنكبوتية "الانترنيت"، من خلال التواصل المستمر والزيارات وتصفح العديد من المواقع المتخصصة في المحاسبة خصوصا على المستوى الدولي، والتي ساعدتنا في توجيه دراستنا، وتصور منهجية العمل الميداني من خلال السعي لتحقيق ما كنا نصبوا إليه.

كما نشير كذلك إلى حصولنا على بعض المصادر عن أهم الهيئات الوطنية في المجال لمحاسبي، والممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق مديرية الدراسات داخل المجلس.

2- المقابلات:

إن عنصر المقابلات في الدراسة الميدانية يكتسي أهمية بالغة كمصدر هام ورئيسي للحصول على المعلومات. حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلات تمحور الحوار فيها حول النظام المحاسبي المالي وواقع أعمال التحضير للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي سواء من جهة هيئة التوحيد الوطنية أو من جانب المؤسسات الاقتصادية أو من جانب المهنيين والجامعة الجزائرية من خلال التعليم المحاسبي، وكيفية ضمان الانتقال السليم والفعّال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي. حيث حاولنا جاهدين في هذا الصدد استقصاء واستخلاص آراء ووجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي، وقمنا في هذا الصدد بمحاورة بعضا منها. حيث يتمثلون عموما في :

- أعضاء في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- موظفي وإطارات في المالية، المحاسبة و المراجعة في مؤسسات اقتصادية؛
- إطارات عاملة في المصالح الجبائية.

وفي هذا المجال نشير إلى أن تركيزنا كان منصبا نحو المقابلات غير الرسمية، وذلك لما يعتري المقابلات الرسمية من بعض الإجراءات الرسمية كاستصدار إفادة بحث من الجامعة أو طلب مسبق يودع لدى أمانة الشخص المراد مقابلته، مما يؤثر كل ذلك ويمس بسرعة الحصول على المعلومات.

ومن خلال قيامنا بالمقابلات غير الرسمية استطعنا توسيع مجال الفئات التي شملها الحوار، والتي لها علاقة بالممارسة المحاسبية في الجزائر. وبالرغم من أن الحوار الذي كان يدور خلال هذه اللقاءات غير الرسمية لم يكن متجانس بالنسبة لمختلف الأطراف، و لم يستند إلى أسئلة محددة ومهيكلة، إلا أنه مثل مصدر اعتمدنا عليه في بعض التحاليل نتيجة ثراء و تنوع وجهات نظر الأطراف التي حاورناها و التي من بينها :

- الأساتذة المهتمين بالمحاسبة؛
- الممارسين للمهنة في الميدان؛
- إطارات بعض المؤسسات الاقتصادية.

3- جمع الملاحظات:

من خلال قيامنا ببعض الزيارات الميدانية للهيئات الفاعلة في المجال المحاسبي في الجزائر، والتي من أبرزها المجلس الوطني للمحاسبة، استطعنا تسجيل على العموم بعض الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية بحثنا واستسقاء المعلومات من مصادر أخرى، وأبرز ما نشير إليه في هذا المجال أن:

- المعلومات والوثائق غير منظمة بشكل يسمح ويسهل عملية الاطلاع عليها، إذ تبقى في كثير من الأحيان حكرا على أطراف معينة أو بتوصيات من جهات مختلفة؛
- هاجس التكتم والسرية الذي طبع سلوك بعض الموظفين بهذه الهيئة، الأمر الذي حال دون إدراكنا لبعض القضايا.
- عدم تلقي إجابات واضحة ودقيقة من قبل الموظفين نظرا لارتباط اهتماماتهم وتوجهها نحو الجوانب الإدارية في عمل المجلس، وإن وجد التجاوب في بعض الأحيان فإن الإجابات تكون غير واضحة وغير دقيقة؛
- الغياب المستمر و المتكرر للمسئولين (على الأقل أثناء معظم الزيارات التي قادتنا إليهم) باعتبارهم المؤهلين والمخولين للإجابة على أسئلتنا وانشغالاتنا؛
- وأكثر ما يلاحظ في هيئاتنا المحاسبية هو عدم وجود تمثيل لها لدى الهيئات الدولية، ومن أبرزها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

4- الاستبانة:

رغم ما سبق ذكره من أدوات ووسائل شتى تم استعمالها والاعتماد عليها للحصول على مختلف المعلومات. ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها، وأمام حدود الأدوات السابقة والمشاكل والعراقيل والمصاعب التي واجهتنا في مراحل مختلفة أثناء إعداد هذا البحث في استعمال بعض الأدوات السالفة الذكر كالمقابلة مثلا، اتجهنا إلى الاعتماد على أداة الاستبانة لتجاوز النقائص التي اعترت الأدوات السابقة، وذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة، من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يأتي بالتفصيل.

المطلب الثاني: تحضير الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مرورا بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولا إلى معالجة الاستمارات.

1- تصميم الاستمارة:

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة والابتعاد عن التصنع والتعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها. حيث تمحورت هذه الأسئلة حول موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر وكذا كل ما يتعلق بالانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما حاولنا كذلك جس نبض المستجوبين حول رأيهم في النظام المحاسبي الجديد ومدى تحضير البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك.

وقد استعنا في ذلك بآراء بعض الأساتذة و الزملاء الذين وجهونا في كيفية إعداد استمارة الاستبيان. ولقد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعدادها الابتعاد عن التعمق في طرح أسئلة حول المعالجات المحاسبية والتقييم في إطار المعايير الدولية، والعمل بالمقابل على طرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصى، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

هذا فضلا عن الديباجة التي تتصدر استمارتي الاستبيان (سواء النسخة العربية أو النسخة الفرنسية)، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية. وإحاطتهم علما بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي ينتمي إليها الطالب، وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

2- هيكل استمارة الاستبيان:

تضمنت الاستمارة اثني وعشرون (22) سؤالا موزعة على خمسة محاور رئيسية، ومن أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين فقد اعتمدنا خلال صياغتنا للأسئلة على عدة أنواع من الأسئلة منها:

- أسئلة مغلقة تحتمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان.

- أسئلة مفتوحة للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول جملة من القضايا المرتبطة بالموضوع، على أساس الإجابات المستندة لجملة من الخيارات ويبقى مجال الإجابة مفتوح أمام أفراد العينة لإضافة وجهات نظرهم التي لم تتضمنها مجموعة الخيارات المقترحة.

ولقد توزعت الأسئلة على خمسة أقسام رئيسية كما يلي:

- **القسم الأول**: يتضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة، ويضم الأسئلة (1-6)؛

– **القسم الثاني**: يتناول هذا القسم الأسئلة المرتبطة بالممارسة المحاسبية في الجزائر استنادا إلى المخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى الأسئلة المتعلقة بإصلاح النظام المحاسبي الجزائري، ويضم هذا القسم الأسئلة (7-10)؛

– **القسم الثالث**: يبحث هذا القسم عن تقييم درجة تأييد وموافقة أفراد العينة حول الاتجاه المتزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى معرفة مدى ملائمة هذه المعايير للممارسة المحاسبية في بلادنا، ويشتمل هذا القسم على السؤالين (11 و12)؛

– **القسم الرابع**: تتناول أسئلة هذا القسم النظام المحاسبي المالي ومحاولة التعرف على أهم مزاياه ورأي أفراد العينة فيما إذا كان أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى محاولة الوقوف عند الجهود المبذولة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ومدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك، ويضم هذا القسم الأسئلة (13-18)؛

– **القسم الخامس**: يرتبط هذا القسم بالجوانب ذات العلاقة بالمحاسبة وخصوصا الجانبين القانوني والجبائي ومحاولة معرفة ضرورة تحديثهما بما يتلاءم مع التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى محاولة الوقوف عند واقع منظومة التعليم والتكوين المحاسبيين في بلادنا وسبل إصلاحها، ويضم هذا القسم الأسئلة (18-22).

3- نشر وتوزيع الاستمارة:

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم (07)، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها. وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد؛
- إرسال الاستمارات عن طريق البريد الالكتروني؛
- زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم؛
- الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام وببعض زملاءنا في توزيع الاستمارات.

وبتعدد القنوات المعتمد عليها في استسقاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات إلى دقائق معدودة في بعض الأحيان، حيث تم الحصول على الإجابة عن طريق:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصى؛
- الاتصال بالأساتذة والزملاء الذين استعنا بهم سابقا لاستلام الاستمارات؛

- الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الالكتروني من الذين تم مراسلتهم عن طريق هذا الأخير؛
- الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها واسترداد الاستمارات.

4- المشاكل والصعوبات:

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالب، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضننا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة، رغم إلحاحنا واستفسارنا المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم؛

- وجود بعض أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الطالب، الأمر الذي حال دون قيامه بالتوضيحات اللازمة في حالة ما إذا وجدوا أي لبس أو غموض في استمارة الاستبيان المرسلة إليهم؛

- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زياراتنا المتكررة لهم، حرمنا من الحصول على آراءهم و إجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدودا زمنية لا يمكن تجاوزها؛

- صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات الاقتصادية والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آراءهم وإجاباتهم والتعرف على اتجاهاتهم التي تعد ذات أهمية بالغة بالنسبة لنا، وذلك لكون المؤسسة هي المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يدور حوله البحث عموما واستمارة الاستبيان خصوصا.

المطلب الثالث: منهجية الدراسة الميدانية

حتى نتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية على أساس تحديد النقاط التالية:

- فرضيات الدراسة؛
- مجتمع الدراسة وحدودها؛
- عينة الدراسة.

1- فرضيات الدراسة الميدانية:

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** الممارسة المحاسبية استنادا إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني أصبحت غير ملائمة للظروف الاقتصادية الراهنة للجزائر، ذلك ما جعل من إصلاح النظام المحاسبي الجزائري استنادا للمعايير المحاسبية الدولية ضرورة حتمية؛

- **الفرضية الثانية:** الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتجه إيجابا نحو تحقيق توحيد محاسبي دولي.

- **الفرضية الثالثة:** النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، سيسمح بزيادة شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية بما يخدم مختلف الأطراف المستعملة لها.

- **الفرضية الرابعة:** الجهود المبذولة في مختلف الميادين المرتبطة بالمحاسبة لا تتلاءم مع التغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ولا تفي بمتطلبات تطبيقه، مما يجعل الانتقال إلى تطبيقه بطريقة سليمة والاستفادة من المزايا التي جاء بها محل شك كبير، وذلك ما يستدعي إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبين بما يواكب هذه التغيرات.

2- مجتمع الدراسة وحدودها:

يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في:

2-1- إطار مجتمع الدراسة:

اعتمدنا في اختيار مجتمع الدراسة على معيار حيازة على الأقل شهادة الليسانس في علو التسيير أو العلوم التجارية، كشرط لقبول المشاركات ضمن عينة الدراسة، نظرا لارتباط جزء من أسئلة استمارة الاستبيان بمستوى التأهيل العلمي الذي يسمح للمستجوب بالتعامل مع مضمون استمارة الاستبيان بشكل جيد، وعليه فقد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن ثلاث فئات رئيسية هي:

- **الفئة الأولى:** المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

- **الفئة الثانية:** الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة بالإضافة إلى بعض طلبة الدراسات العليا في تخصص المحاسبة؛

- **الفئة الثالثة:** العاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام و الخاص.

2-2- حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الزمانية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال فترة قدرت بشهرين ابتداء من شهر ماي 2010 إلى غاية بداية شهر جويلية من نفس السنة.

– **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية والضرائب الحائزين على مؤهل علمي ليسانس فما فوق بالإضافة إلى بعض طلبة الدراسات العليا ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق وطلبة PGS (شهادة الدراسات المتخصصة) في تخصصي محاسبة وتدقيق وتدقيق داخلي.

3- عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان العادي والالكتروني، فبالنسبة للاستبيان العادي قمنا بتوزيع أكثر من 100 استمارة على عينة عشوائية اشتملت على أكاديميين ومهنيين وموظفين وطلبة دراسات عليا في المحاسبة والتدقيق. ولقد اعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى قمنا بذلك عن طريق مساعدة بعض الزملاء. أما بالنسبة لاستمارة الاستبيان الالكترونية فقد قمنا بإرسالها إلى حوالي 20 فرد (منهم خبراء محاسبين ومنهم أساتذة...) تحصلنا على عناوين بريدهم الالكتروني بطرق مختلفة.

لقد تم اختيار عينة عشوائية من أساتذة قسم المحاسبة في كل من كليات دالي إبراهيم، بومرداس، البليدة، بسكرة، ورقلة، قسنطينة المركز الجامعي بالوادي والمركز الجامعي يحي فارس بالمدية، وقد تم توزيع ما يزيد عن 40 استبانه استعيدت منها 35 استبانه.

كما تم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين والمدققين العاملين في المؤسسات العمومية والخاصة وتم توزيع ما يزيد على 25 استعيدت منها 20 استبانه صالحة.

كذلك تم اختيار عدد من أصحاب مكاتب التدقيق و المحاسبة ليمثلوا الجانب العملي وتم توزيع حوالي 25 استعيدت منها 20 استبانه صالحة، والجدول التالي يلخص ذلك كما يلي:

الجدول رقم 1.4: عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة

البيـــــان	العـــــدد
الاستمارات الموزعة	حوالي 115
الاستمارات المستلمة	102
الاستمارة الملغاة	15
الاستمارات المعتمدة	87

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبيان.

وبعد عملية فرز وتنظيم الاستمارات المستلمة قررنا الإبقاء على 87 استمارة من مجموع الاستمارات المستلمة لتمثل عينة الدراسة. بعد ما قمنا باستبعاد عشر (10) استمارات بسبب نقص المعلومات فيها أو

للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها، كما تم استبعاد خمس (5) استمارات لورودها بعد الأجل الذي تم تحديده.

المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة "SPSS" الإصدار الثامن، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج "Excel" من أجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا بواسطة دوائر نسبية، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

المطلب الأول: المعلومات الشخصية لأفراد العينة

1-الجنس: بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان 79% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 21% كما يبين الجدول التالي:

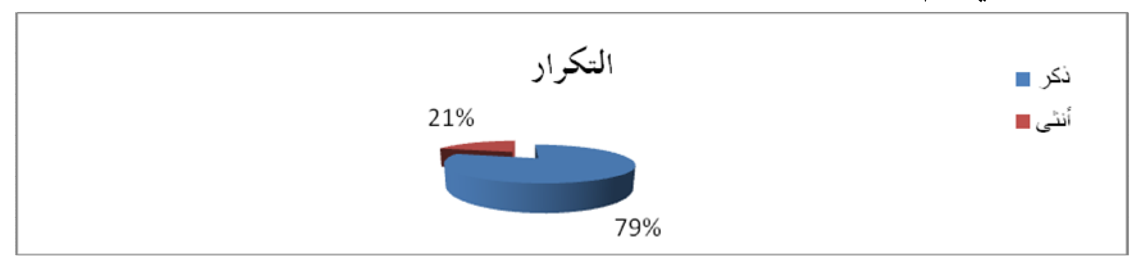
الجدول رقم 2.4: توزع أفراد العينة تبعا للجنس

الجنـــــس	التكـــــرار	النســـبة
ذكـــــر	69	79.31
أنثـــــى	18	20.69
المجمـــوع	**87**	**100**

كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:



الشكل البياني رقم 1.4: نسبة أفراد العينة تبعا للجنس



2-العمر: تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموما بين 35 و 40 سنة، وقد قمنا بتشكيل ثلاث فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 25 و 40 سنة أما الفئة الثالثة فقد خصصت لمن تجاوزوا 40 سنة. وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية بنسبة 52% تليها الفئة الثالثة بنسبة 33% ثم الفئة الأولى بنسبة 15%. و يفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا وذلك لكونها تجمع بين المستوى

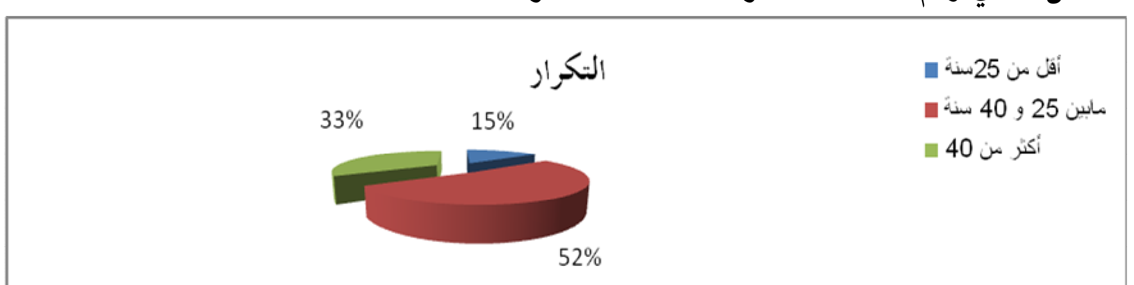
التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يؤهلها ويساعدها في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي ومفيد. والجدول التالي يلخص ذلك كما يلي:

الجدول رقم 3.4: توزع الفئات العمرية لأفراد العينة

النسـبة	التكـرار	العمـر
14.94	13	أقل من 25سنة
51.72	45	مابين 25 و40 سنة
33.33	29	أكثر من 40
100	**87**	**المجمـوع**

وانطلاقا من التصنيف الذي اعتمدناه في الجدول السابق، سنقوم بتوضيح توزيع الفئات العمرية لأفراد العينة في الشكل البياني التالي:

الشكل البياني رقم 2.4: نسبة أفراد العينة تبعا للعمر



3- الشهادة العلمية: تبين لنا من خلال تصفح استمارات الاستبيان المستلمة من أفراد العينة المستجوبين أن نسبة 33 % منهم حاصلين على شهادة الليسانس، في حين أن نسبة 52% هم من الحاصلين على شهادة الماجستير، أما نسبة الحاصلين على شهادة دكتوراه فقد بلغت 15%. ويعكس هذا التوزيع رغبة الطالب في حصر عينة الدراسة على فئة الجامعيين الحاصلين على شهادة الليسانس على الأقل، والتي يمكن الاعتماد عليها في هذا النوع من البحوث. والجدول أدناه يلخص ذلك:

الجدول رقم 4.4: توزيع أفراد العينة حسب شهاداقم العلمية

النسـبة	التكـرار	الشهادة العلميـة
32.9268	27	الليسانس
52.4390	43	ماجستير
14.6341	12	دكتوراه
100	82	**المجمـوع**

الشكل البياني رقم 3.4: نسبة الأفراد المستجوبين حسب شهاداتهم العلمية

التكرار

15% 33% 52%

الليسانس
ماجستير
دكتوراه

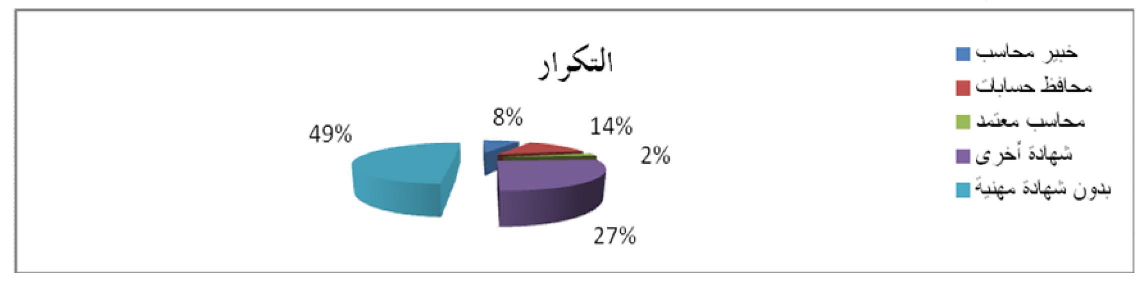
4- الشهادة المهنية: رغبة منا في الاعتماد على عينة متكاملة من الأكاديميين والمهنيين وذلك بغية الحصول على عينة متوازنة، فقد تم إضافة هذا السؤال قصد معرفة الشهادة المهنية للفرد المستقصى ومن ثم التعرف على نسبة المهنيين في العينة المدروسة، وقد قمنا بتصنيف الشهادات المهنية إلى ثلاثة أصناف، حيث يضم الصنف الأول المهنيين المعتمدين في المحاسبة (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) فيما يضم الصنف الثاني الحائزين على شهادات مهنية أخرى، أما الصنف الثالث فقد خصص للأفراد الذين ليست لديهم شهادة مهنية، و الجدول التالي يلخص لنا ذلك:

الجدول رقم 5.4: توزيع أفراد العينة حسب شهاداتهم العلمية

البيـــــــان	التكـــــــرار	النسبـــــــة
خبيـــــــر محاسب	7	8.04597701
محافـــــــظ حسابات	12	13.7931034
محاسب معتمد	2	2.29885057
شهادة أخرى	23	26.4367816
بدون شهادة مهنية	43	49.4252874
المجمــــوع	**87**	**100**

يبين الجدول السابق أن نسبة المستجوبين المعتمدين في المحاسبة بلغت إجمالا ما نسبته 24% منها 8% خبراء محاسبين و 14% محافظي حسابات و 2% محاسبين معتمدين. أما الصنف الثاني الذي يضم الحائزين على شهادات مهنية أخرى فيمثل ما نسبته 27%، أما نسبة 49 % المتبقية فتمثل الأفراد المستجوبين الذين ليس لديهم شهادات مهنية، الشكل البياني (4.4).

الشكل البياني رقم 4.4: نسبة الأفراد المستجوبين حسب شهاداتهم المهنية



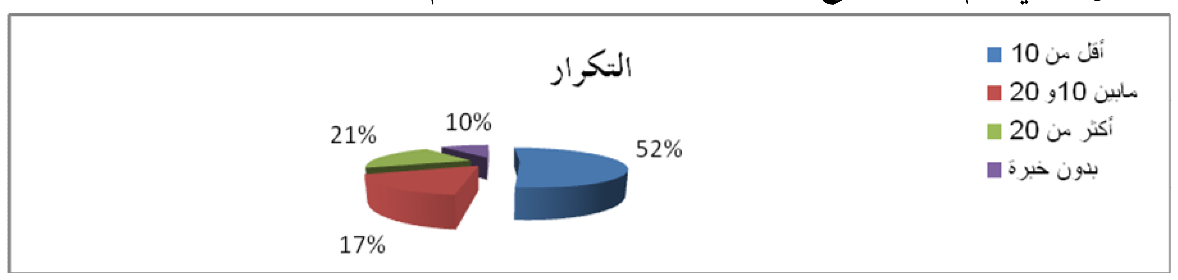
5-الخبرة: لقد قمنا بتوزيع سنوات الخبرة على ثلاث فئات عمرية، حيث حددت الفئة الأولى مابين سنة إلى10 سنوات، أما الفئة الثانية فتتراوح بين 10 و 20 سنة، أما الفئة الثالثة فتضم الأشخاص الذين لديهم خبرة تفوق 20سنة، في حين تضم الفئة الأخيرة الأفراد الذين ليس لهم خبرة .

الجدول رقم 6.4: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنـــــوات الخبـــرة	التكـــــرار	النسبـــــة
أقل من 10	45	51.7241379
مابين 10و20	15	17.2413793
أكثر من 20	18	20.6896552
بدون خبرة	9	10.3448276
المجمـــــوع	87	100

ومن خلال التحليل تبين لنا أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الأولى بنسبة 52%، تليها الفئة الثالثة بنسبة 21% ثم الفئة الثانية بنسبة 17%، أما الأفراد الذين ليست لديهم خبرة فيمثلون ما نسبته 10%، وذلك كما يوضحه الشكل البياني (5.4):

الشكل البياني رقم 5.4: توزيع الأفراد المستجوبين حسب خبرتهم



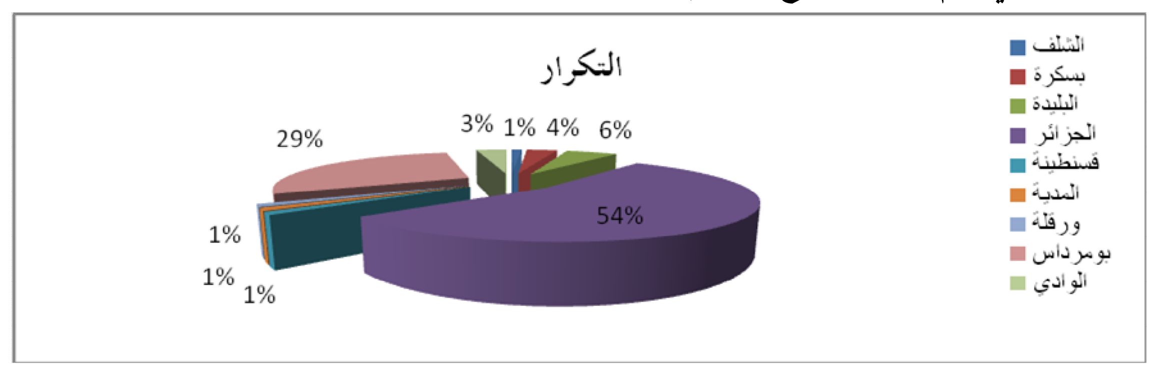
6–التوزيع الجغرافي لأفراد العينة: الملاحظ من نتائج حول التوزيع الجغرافي هو تمركز الفئة في الجزائر العاصمة 54% ثم تليها ولاية بومرداس 29% أما الولايات الأخرى فقد تراوحت نسبة تمثيلها بين 1% و 6% وقد يفسر هذا التوزيع غير المتوازن لكون الطالب يدرس في العاصمة ويقيم في ولاية بومرداس، ويمكن تلخيص النتائج المتحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم 7.4: التوزيع الجغرافي لأفراد العينة

النسبـــــة	التكـــرار	الولايـــــة
1.14942529	1	الشلف
3.44827586	3	بسكرة
5.74712644	5	البليدة
54.0229885	47	الجزائر
1.14942529	1	قسنطينة
1.14942529	1	المديـــة
1.14942529	1	ورقلة
28.7356322	25	بومرداس
3.44827586	3	الوادي
100	87	**المجمــــوع**

كما يمكن توضيح هذه النتائج في الشكل التالي:

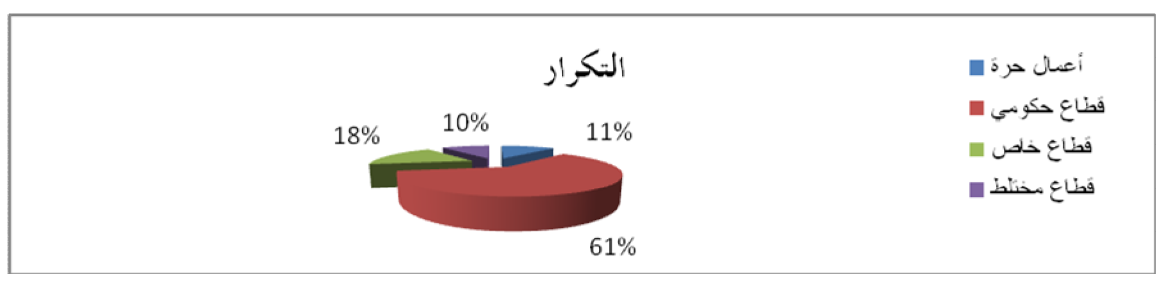
الشكل البياني رقم 6.4: التوزيع الجغرافي لأفراد العينة



7-قطاع العمل: إن النسبة الأكبر من الأفراد المستجوبين تعمل في القطاع الحكومي حيث بلغت نسبتهم 61%، ثم يليه القطاع الخاص بنسبة 18%، فيما ينتمي 11% لقطاع الأعمال الحرة، بينما تعمل الفئة المتبقية من المستجوبين والتي تقدر نسبتهم بـــ 10 % في القطاع المختلط، حيث يضم هذا القطاع الأفراد الذين يمارسون وظيفتين في نفس الوقت وهما وظيفة التدريس بالجامعة بالإضافة إلى مزاولة مهنة المحاسبة كمهنيين معتمدين. هذا ويمكن تلخيص هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 8.4: توزيع أفراد العينة حسب قطاعات العمل

قطـــاع العمـــل	التكـــرار	النســـــبة
أعمال حرة	9	11.39240506
قطاع حكومي	48	60.75949367
قطاع خاص	14	17.72151899
قطاع مختلط	8	10.12658228
المجمــــوع	**79**	**100**



الشكل البياني رقم.7.4: نسبة أفراد العينة حسب قطاعات العمل

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

من خلال التعرض لمختلف أقسام الاستبيان المذكورة سابقا واستنادا للنتائج المتوصل إليها بعد التحليل، نستطيع تكوين رأينا انطلاقا من أراء المستقصين الممثلين في أفراد العينة محل الدراسة، حول الممارسة المحاسبية في الجزائر، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي، النظام المحاسبي المالي وإشكالية تطبيقه في المؤسسات الجزائرية في ظل البيئة المحاسبية الحالية، واقع منظومة التعليم و التكوين المحاسبيين في الجزائر ومحاولة إصلاحها بما يتلاءم مع المستجدات الحاصلة في الميدان.

1- الممارسة المحاسبية في الجزائر استنادا إلى المخطط المحاسبي الوطني وإصلاح النظام المحاسبي الجزائري

يرتبط هذا العنصر بالأسئلة الممتدة من السؤال السابع (7) إلى غاية السؤال العاشر (10)، وتهتم هذه الأسئلة باستطلاع أراء الأفراد المستجوبين حول الممارسة المحاسبية في الجزائر استنادا إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني بالإضافة إلى التعرف على أرائهم حول جملة من القضايا المرتبطة بأعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

أولا: السؤال السابع والمتعلق بتقييم التغيرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، فقد تبين لنا من خلال إجابات أفراد العينة أن نسبة 17% ترى بأن هذه التغيرات كانت مهمة جدا، وأن نسبة 22% ترى بأن هذه التغيرات كانت مهمة، في حين يرى الأغلبية (55%) أن هذه

التغيرات كانت قليلة الأهمية، أما النسبة المتبقية (6%) فقد امتنع أصحابها عن الإجابة. ومن خلال النتائج السابقة يظهر جليا اتجاه أفراد العينة إلى التقليل من أهمية التغيرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر استجابة للتحولات الاقتصادية التي عرفها البلد.

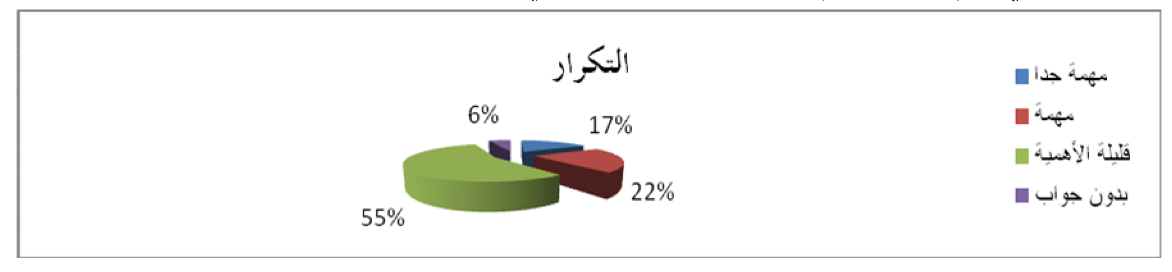
والجدول التالي يلخص النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم. 9.4: تقييم أفراد العينة للتغيرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر

النسبـــــة	التكـــــرار	البيـــان
17.2413793	15	مهمـــة جدا
21.8390805	19	مهمـــة
55.1724138	48	قليلة الأهميـــة
5.74712644	5	بدون جـــواب
100	**87**	**المجمــــوع**

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 8.4: تقييم أفراد العينة للتغيرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر



ثانيا: السؤال الثامن المتعلق بمدى تأييد أفراد العينة لقرار الدولة بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني: فقد وجدنا أن نسبة 82% مؤيدة لذلك، في حين أن نسبة 15% تعارض ذلك، وامتنعت نسبة 3% عن الإجابة.

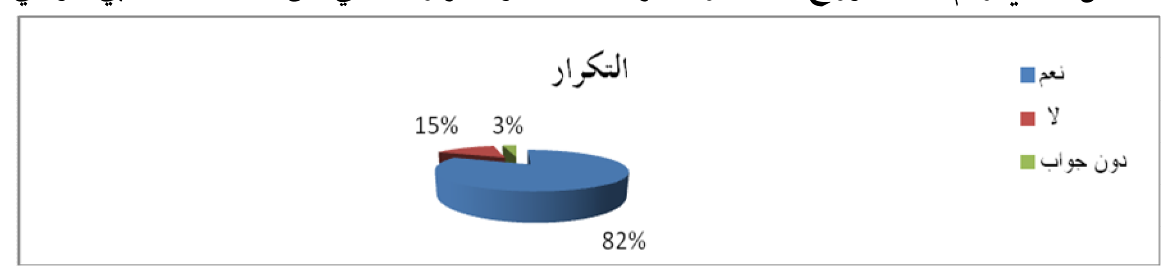
و نلخص الإجابات الواردة على هذا السؤال في الجدول التالي:

الجدول رقم 10.4: أراء أفراد العينة حول قرار التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني

النسبـــة	التكـــــرار	البيـــان
81.6091954	71	نعم
14.9425287	13	لا
3.44827586	3	دون جواب
100	87	المجمـــوع

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.9.4: توزيع نسب أراء أفراد العينة حول قرار التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني



هذا، وقد اختلفت الأسباب التي اعتمدها المستجوبون لتأكيد اجاباتهم بتأيد قرار الدولة بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني و سنوضح توزع إجاباتهم على الخيارات المتاحة في الجدول التالي:

الجدول رقم.11.4: خيارات أفراد العينة بشأن تأييد قرار التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني

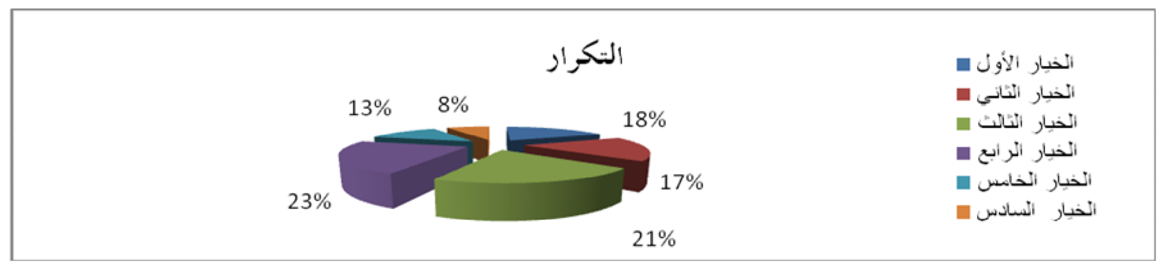
الخيار السادس	الخيار الخامس	الخيار الرابع	الخيار الثالث	الخيار الثاني	الخيار الأول	
15	24	43	39	33	35	التكــــرار

ونلاحظ من خلال الجدول (11.4) أن 18% من الأفراد المستجوبين يؤيدون قرار التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني لأنه شبه جامد منذ دخوله حيز التطبيق سنة 1976م، وترى نفس النسبة تقريبا أن ذلك يعود لهيمنة النظرة القانونية والاحتياجات الجبائية عليه، ورأت نسبة 21% بأن ذلك يعود لعدم استجابته لاحتياجات التسيير الجديدة في المؤسسات، في حين رأت نسبة 23% بأن ذلك يعود لعدم وجود إطار مرجعي يحكم عملية التوحيد المحاسبي في الجزائر، أما نسبة 13% فأرجعت ذلك لكونه لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أما النسبة المتبقية فبررت ذلك بالقصور المفاهيمي والتقني اللّذان يكتنفانه.

ويمكن تمثيل نسب توزع إجابات أفراد العينة على الخيارات المتاحة بيانيا كما يلي:

ويمكن تمثيل نسب توزع إجابات أفراد العينة على الخيارات المتاحة بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.10.4: توزع نسب خيارات أفراد العينة بشأن تأييد قرار التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني



ثالثا: أما بالنسبة للسؤال التاسع المتعلق بمدى ضرورة اصلاح النظام المحاسبي الجزائري، فيرى غالبية الأفراد المستجوبين 62% أن هذا الاصلاح كان ضروريا جدا، ورأت نسبة 36% أن اصلاح النظام المحاسبي

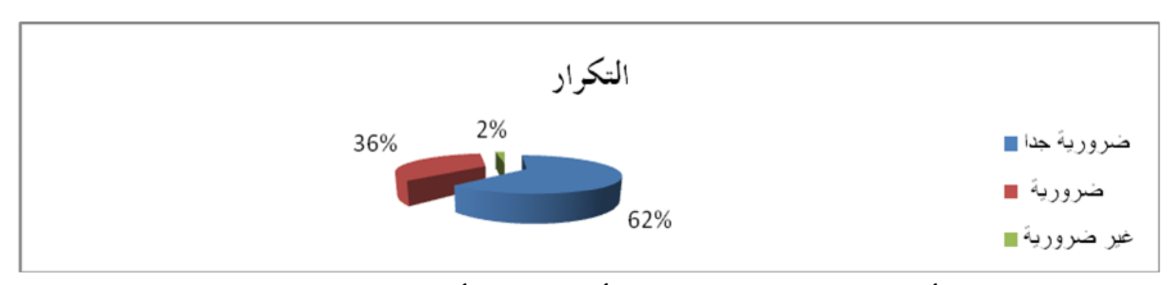
الجزائري كان أمرا ضروريا، في حين اعتبرت نسبة 2% من أفراد العينة أن هذا الاصلاح غير ضروري. ومن خلال النتائج السابقة يظهر جليا اتجاه أفراد العينة إلى التأكيد على أن إصلاح النظام المحاسبي الجزائري كان ضرورة حتمية. والجدول التالي يلخص النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم.12.4: أراء أفراد العينة حول موضوع إصلاح النظام المحاسبي الجزائري

البيـــــان	التكـــــرار	النســـــبة
ضرورية جدا	54	62.0689655
ضروريـــة	31	35.6321839
غير ضروريــــة	2	2.29885057
المجمـــــوع	87	100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.11.4: توزيع نسب أراء أفراد العينة حول إصلاح النظام المحاسبي الجزائري



واختلفت خيارات أفراد العينة حول الدواعي الأسباب التي أدت إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، والجدول التالي يلخص ذلك:

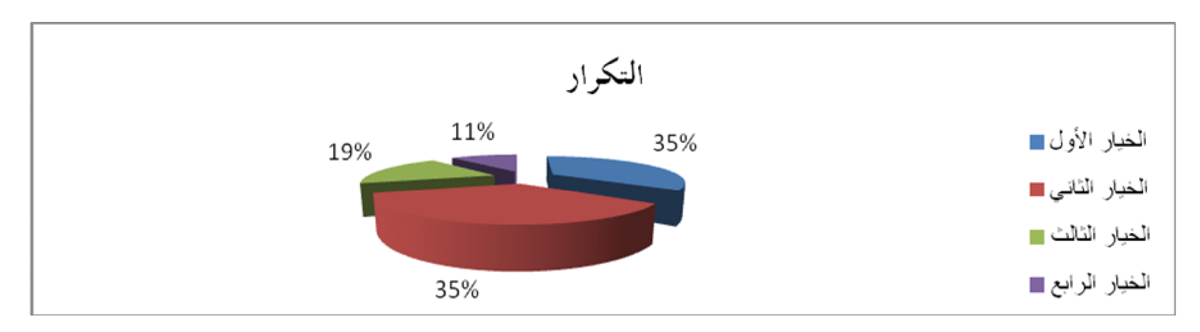
الجدول رقم .13.4: خيارات أفراد العينة حول دواعي اصلاح النظام المحاسبي الجزائري

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع
التكـــرار	63	63	34	20

ونلاحظ من خلال الجدول (13.4) أن غالبية المستجوبين يرجعون دواعي الإصلاح المحاسبي في الجزائر استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجديد للجزائر واستكمالا للإصلاحات الاقتصادية والمالية التي باشرتها الجزائر وهذا بنسبة 35%، وترى نفس النسبة كذلك أن هذا الإصلاح تم استجابة لمتطلبات المناخ الدولي (الشراكة الدولية، العولمة...)، في حين رأت نسبة 19% أن هذا الإصلاح كان نتيجة لضغط وتأثير الهيئات الدولية، فيما أرجعت نسبة 11% ذلك لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

ويمكن تمثيل نسب توزع إجابات أفراد العينة على الخيارات المتاحة بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم .12.4: توزع نسب خيارات أفراد العينة حول دواعي اصلاح النظام المحاسبي الجزائري



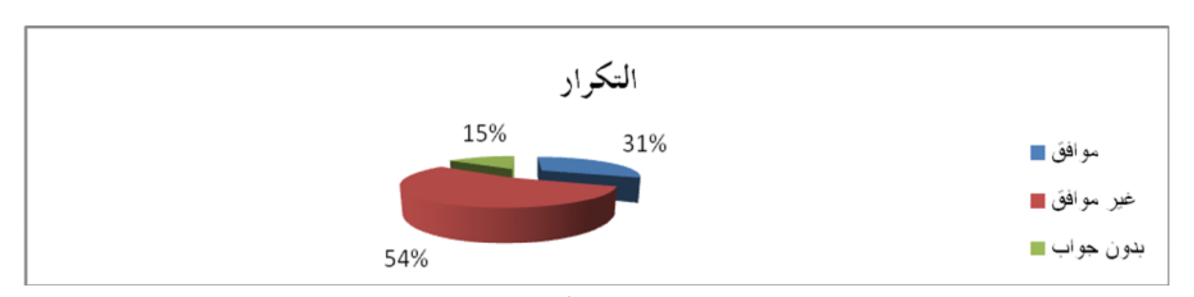
رابعا: أما السؤال العاشر و الخاص بأراء أفراد العينة حول الاستراتيجية التي اتبعها المجلس الوطني للمحاسبة لاصلاح النظام المحاسبي الجزائري، فقد بينت الدراسة أن نسبة 31% أيّدت هذه الاستراتيجية، في حين لم يؤيد 54% من المستجوبين ذلك، فيما امتنعت نسبة 15% عن الإجابة. والجدول التالي يلخص النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم.14.4: أراء أفراد العينة حول الاستراتيجية المتبعة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري

البيـــان	التكـــرار	النسبـــة
موافــق	27	31.0344828
غير موافق	47	54.0229885
بدون جـــواب	13	14.9425287
المجمـــوع	**87**	**100**

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.13.4: توزيع نسب أراء أفراد حول الاستراتيجية المتبعة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري



ويوضح الجدول التالي توزع خيارات (تبريرات) الأفراد غير المؤيدين للاستراتيجية المتبعة للاصلاح المحاسبي في الجزائر:

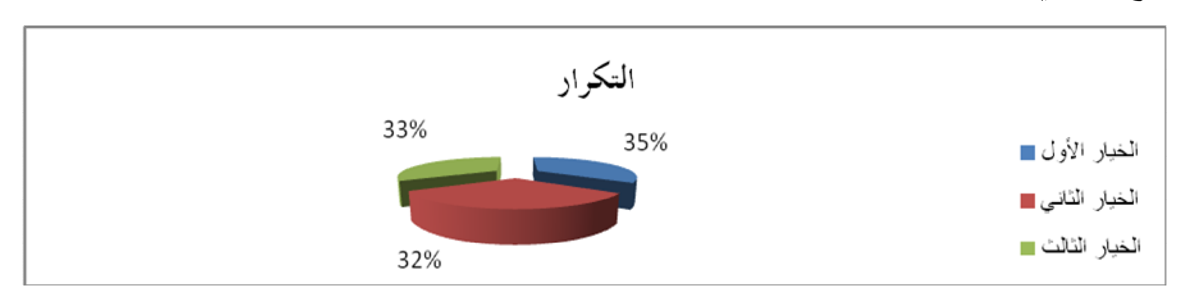
الجدول.15.4: خيارات أفراد العينة غير المؤيدين للاستراتيجية المتبعة للاصلاح المحاسبي في الجزائر

الخيار الثالث	الخيار الثاني	الخيار الأول	
24	23	25	التكـــــرار

يتبين لنا من خلال الجدول (15.4) التقارب الكبير الذي طبع خيارات أفراد العينة التي جعلتهم لا يوافقون على الإستراتيجية التي اتبعها المجلس الوطني للمحاسبة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري، حيث أرجعت نسبة 35% ذلك لاحتكار الدولة لعملية الإصلاح المحاسبي، وبالمقابل لذلك اعتبرت نسبة 32% أن تغييب دور المهنيين في عملية الإصلاح المحاسبي هو سبب عدم توافقها، أما النسبة المتبقية (33%) فأبدت عدم موافقتها بحجة مرجعية النموذج المحاسبي الفرنسي في عملية الإصلاح المحاسبي.

يبين الشكل الموالي توزيع نسب خيارات أفراد العينة المفسرة لعدم موافقتهم على إستراتيجية الإصلاح المحاسبي:

الشكل البياني رقم 14.4: توزيع نسب خيارات أفراد العينة المفسرة لعدم موافقتهم على إستراتيجية الإصلاح المحاسبي



2- التوافق المحاسبي الدولي ومدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للممارسة المحاسبية في الجزائر

يرتبط هذا العنصر بالسؤالين (11) و(12) اللذين نحاول من خلالهما تقييم درجة تأييد وموافقة أفراد العينة حول الاتجاه المتزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومعرفة مدى ملائمة هذه المعايير للممارسة المحاسبية في بلادنا من جهة أخرى.

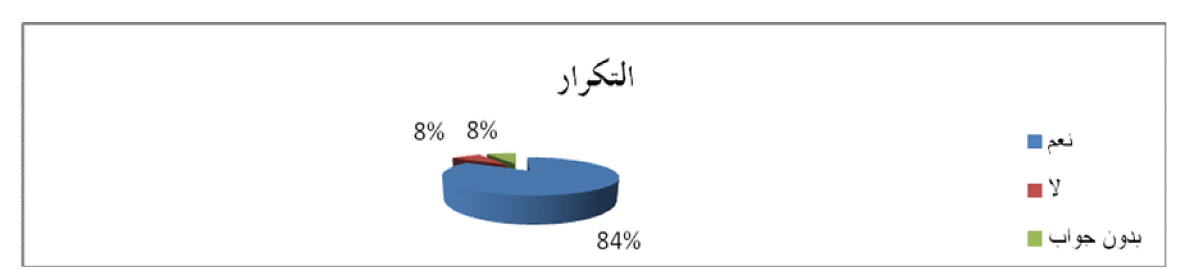
أولا: بالنسبة للسؤال 11 والمتعلق بالاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فقد لمسنا من خلال الدراسة التأييد الكبير لأفراد العينة لهذا الاتجاه وذلك بنسبة وصلت إلى 84% من مجموع المستجوبين، في حين أبدت نسبة 8% معارضتها لهذا الاتجاه الدولي المتنامي نحو تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أما النسبة المتبقية فقد امتنع أصحابها عن الإجابة، والجدول التالي يلخص النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم.16.4: موقف أفراد العينة من التوجه نحو التوحيد المحاسبي الدولي

البيـــــــان	التكـــــرار	النسبـــــــة
نعم	73	83.908046
لا	7	8.04597701
بدون جواب	7	8.04597701
المجمـــــوع	**87**	**100**

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 15.4: أراء أفراد العينة من التوجه نحو التوحيد المحاسبي الدولي



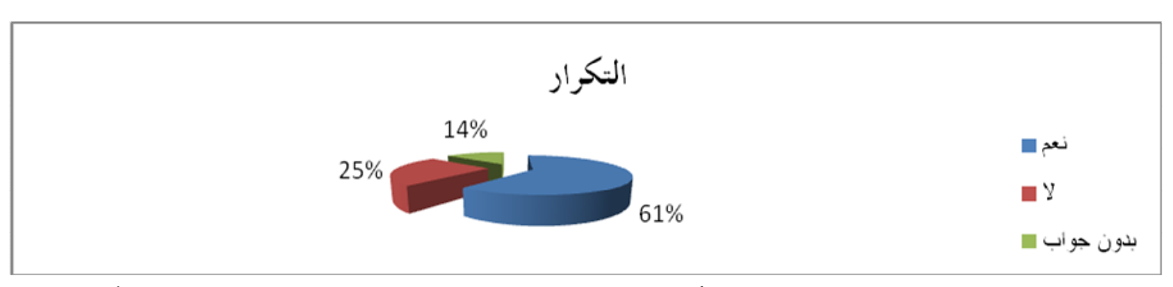
ثانيا: أما السؤال 12 والمتعلق بما إذا كان تبني وتطبيق المعايير المحاسبية سيكون له أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر فإن نسبة 61% ترى ذلك ايجابيا، في حين أجابت نسبة 25% بالنفي، وامتنعت النسبة المتبقية المقدرة بـــ 14% عن الاجابة، وذلك كما يلخصه الجدول التالي:

الجدول رقم.17.4: أراء أفراد العينة من أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة
نعم	53	60.9195402
لا	22	25.2873563
بدون جواب	12	13.7931034
المجموع	87	100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.16.4: توزيع نسب أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الممارسة المحاسبية في الجزائر



والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد الذين لا يرون لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أثرا ايجابيا على الممارسة المحاسبية في الجزائر:

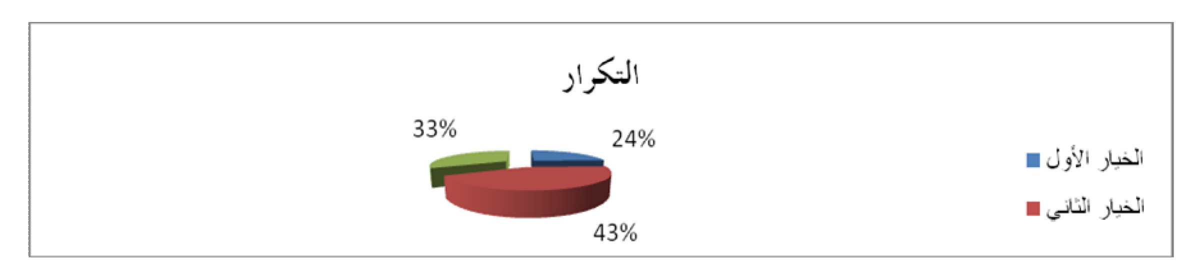
الجدول رقم 18.4: خيارات أفراد العينة حول عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

الخيـــــار الثالث	الخيـــــار الثاني	الخيـــــار الأول	
12	16	9	التكـــــرار

ولقد أرجع 24% من الأفراد المستجوبين الذين رأوا بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيكون له أثر سلبي على الممارسة المحاسبية في الجزائر ذلك إلى تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة، وذلك لكون تلك المعايير تعكس قوة اقتصاديات تلك الدول وتطورها، وما من فائدة مرجوة من تطبيقها في ظل اقتصاديات ضعيفة ومتخلفة، في حين رأت نسبة 43% منهم أن ذلك يعود لنقص التأهيل والتكوين في هذا الإطار، أما النسبة المتبقية منهم (33%) فترى بأن النظام الجبائي هو الذي يحول دون التطبيق الجيد لهذه المعايير والاستفادة من المزايا التي تقدمها بما ينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا.

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 17.4: خيارات أفراد العينة حول عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر



3- النظام المحاسبي المالي ومدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيقه

ويرتبط هذا العنصر بمجموعة الأسئلة الممتدة من السؤال 13 إلى غاية السؤال 18 وتتناول هذه الأسئلة النظام المحاسبي المالي ومحاولة التعرف على أهم مزاياه و محاولة استطلاع رأي أفراد العينة فيما إذا كان النظام

المحاسبي المالي يعد أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى محاولة الوقوف عند الجهود المبذولة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ومدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك.

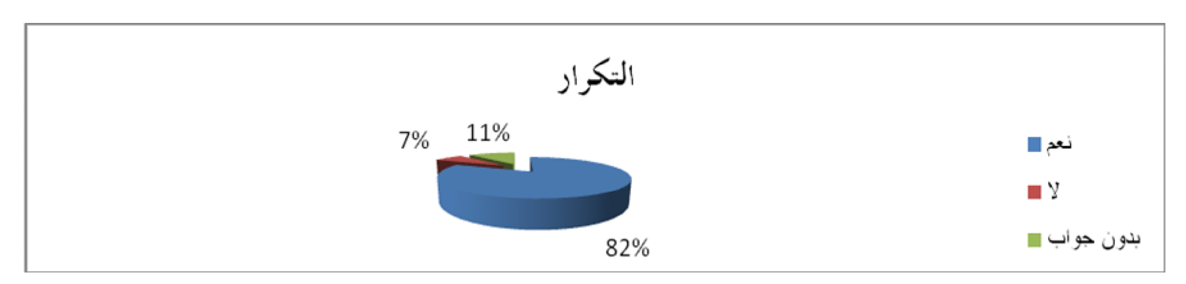
أولا: بالنسبة للسؤال 13 والمتعلق بما إذا كان النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني أم لا، فقد وجدنا من خلال إجابات المستجوبين أن غالبيتهم ردت بالإيجاب وذلك بنسبة 82%، في حين أن نسبة 7% أجابت سلبا أي أنها ترى أن النظام المحاسبي المالي لا يعد أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، فيما امتنعت نسبة 11% عن الإجابة. ونلخص النتائج المحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم.19.4: أراء أفراد العينة حول إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني

البيـــــان	التكـــــرار	النسبـــــة
نعم	71	81.6091954
لا	6	6.89655172
بدون جواب	10	11.4942529
المجمــــوع	87	100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 18.4: نسب توزيع أراء أفراد العينة حول إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني



والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد الذين يرون أن النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني:

الجدول رقم.20.4: خيارات أفراد العينة المؤيدين لإحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني

	الخيـــار الأول	الخيـــار الثاني	الخيـــار الثالث
التكـــــرار	47	42	29

يبين الجدول السابق أن 40 %من الأفراد المستجوبين الذين رأوا بأن النظام المحاسبي المالي هو أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني بأن ذلك يعود لاستناد النظام المحاسبي المالي إلى المعايير المحاسبية الدولية، في حين رأت نسبة 36 %منهم أن ذلك يعود لاحتواء النظام المحاسبي المالي على الحلول للمشاكل والعمليات المحاسبية التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني، أما النسبة المتبقية منهم (24%) فترى بأن ذلك يعود لكون النظام المحاسبي المالي يفي بالمتطلبات الجديدة للاقتصاد الجزائري. ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.19.4: توزيع نسب خيارات أفراد العينة المؤيدين لإحلال SCF محل PCN

التكرار
24%
40%
36%
الخيار الأول
الخيار الثاني
الخيار الثالث

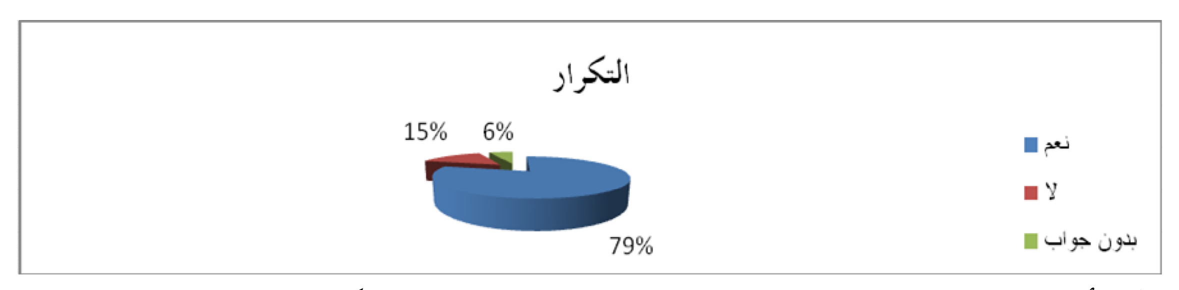
ثانيا: بالنسبة للسؤال 14، والذي نستشف من خلاله، فيما إذا كان تطبيق النظام المحاسبي المالي يضمن زيادة في شفافية الحسابات، وقابلية مقارنة القوائم المالية لدى الأطرف المستعملة لها، حيث تتلخص الإجابة على هذا السؤال في الجدول التالي:

الجدول رقم.21.4: أراء أفراد العينة حول شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية في ظل SCF

البيـــــان	التكـــــرار	النســــــبة
نعم	69	79.3103448
لا	13	14.9425287
بدون جــــــواب	5	5.74712644
المجمـــــوع	87	100

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة 79 %من المستجوبين ترى بأن النظام المحاسبي المالي سيزيد من شفافية الحسابات، وقابلية مقارنة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وذلك لاحتوائه على إطار تصوري ينظم ويضبط الممارسة المحاسبية ويضمن مستوى الإفصاح الذي يفي بمتطلبات مختلف الأطراف، فيما رأت نسبة 15 % عكس ذلك، أما النسبة المتبقية (6%) فقد امتنع أصحابها عن الإجابة. ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.20.4: نسب أراء أفراد العينة حول شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية في ظل SCF



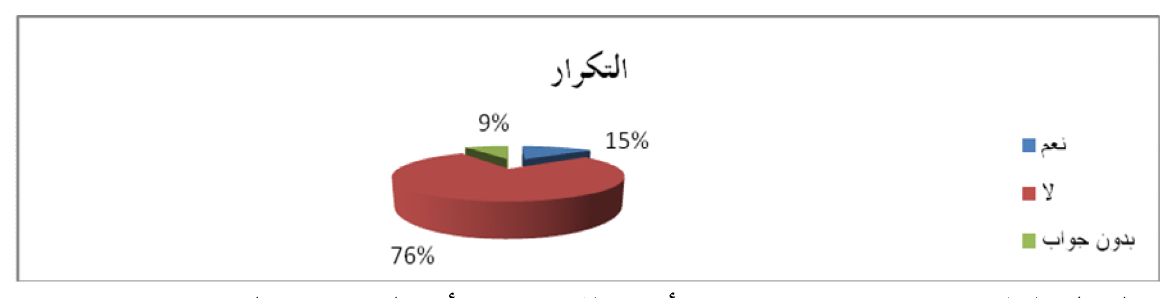
ثالثا: أما السؤال 15، والمتعلق بمدى توفر المؤسسات الجزائرية على الإمكانيات التي تسمح لها بالانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، فقد تبين لنا من خلال إجابات الأفراد المستجوبين أن المؤسسات الجزائرية تفتقد إلى الإمكانيات التي تؤهلها لتطبيق النظام الجديد و ذلك ما أكده أكثر من 76% أفراد العينة، فيما رأت نسبة 15% غير ذلك، حيث ترى بأن للمؤسسات الجزائرية الإمكانيات الكافية للانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، وامتنعت نسبة 9% عن الإجابة. و الجدول التالي يلخص النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم.22.4: أراء أفراد العينة حول توفر المؤسسات على الإمكانيات الكافية لتطبيق SCF

البيـــــان	التكـــــرار	النسبـــــة
نعم	13	14.9425287
لا	66	75.862069
بدون جواب	8	9.1954023
المجمـــــوع	**87**	**100**

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 21.4: توزيع نسب أراء أفراد العينة حول توفر المؤسسات على الإمكانيات الكافية لتطبيق النظام المحاسبي المالي



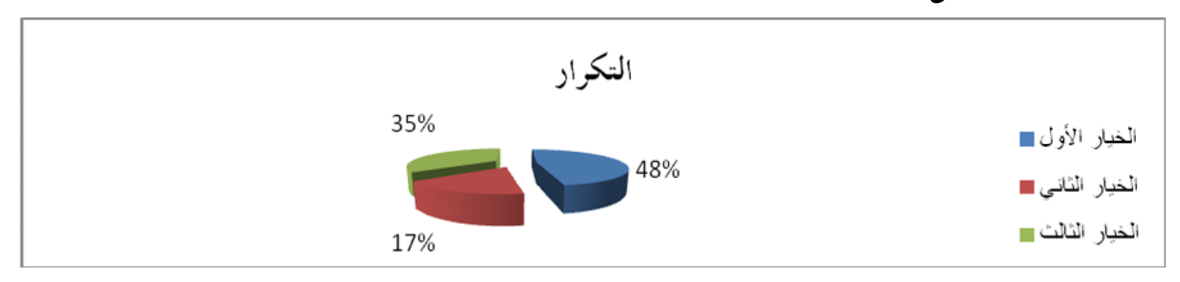
والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد الذين يرون أن المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على الإمكانيات الكافية التي تسمح لها بالانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم. 23.4: خيارات أفراد العينة حول أسباب عدم توفر المؤسسات على الإمكانيات الكافية لتطبيق SCF

الخيار الثالث	الخيار الثاني	الخيار الأول	
41	20	55	التكـــــرار

يبين الجدول السابق أن 48 %من الأفراد المستجوبين الذين رأوا بأن المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على الإمكانيات الكافية التي تسمح لها بالانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، بأن ذلك يعود لضعف التكوين والتأطير الذي قدمته هذه المؤسسات لمحاسبيها فيما يخص النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، في حين أرجعت نسبة 17 % ذلك لاعتماد هذه المؤسسات على الخبرات والمكاتب المحاسبية الأجنبية، أما النسبة المتبقية منهم (35%) فترى بأن ذلك يعود لغياب طريقة منهجية واضحة المعالم تضبط وتحدد آلية انتقال هذه المؤسسات نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي، فهم يرون أن تعليمة وزارة المالية رقم 02 الصادرة من أجل هذا الغرض غير كافية لضمان انتقال سليم نحو النظام المحاسبي المالي. ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 22.4: توزيع نسب خيارات أفراد العينة حول أسباب عدم توفر المؤسسات على الإمكانيات الكافية لتطبيق SCF



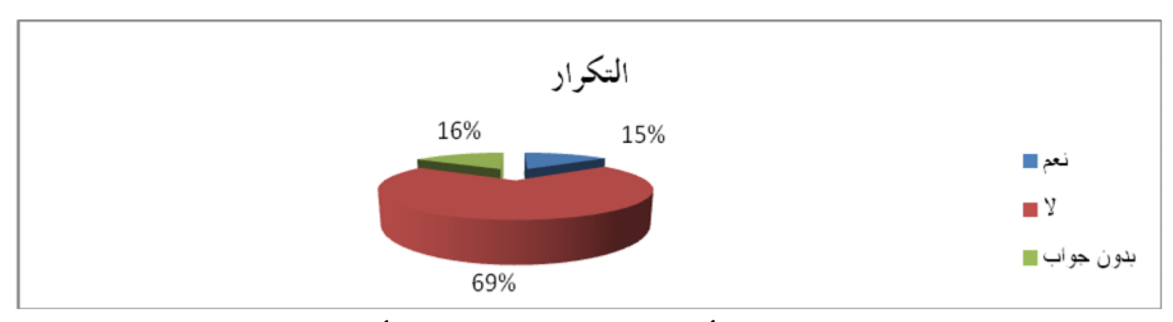
رابعا: بالنسبة للسؤال 16، والمتعلق بمدى كفاية الجهود التي بذلها المجلس الوطني للمحاسبة على ضمان انتقال سليم وفعال نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي، فإن غالبية المستجوبين (69%) أجمعوا على أنها غير كافية، فيما رأت نسبة 15% أنها كافية، وامتنعت نسبة 16 % عن الإجابة. والجدول التالي يلخص النتائج المحصل عليها:

الجدول رقم. 24.4: أراء أفراد العينة حول جهود المجلس الوطني للمحاسبة

النســـــبة	التكـــــرار	البيـــــان
14.9425287	13	نعـــم
68.9655172	60	لا
16.091954	14	بدون جـــواب
100	87	**المجمـــــوع**

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 23.4: توزيع نسب أراء أفراد العينة حول جهود المجلس الوطني للمحاسبة



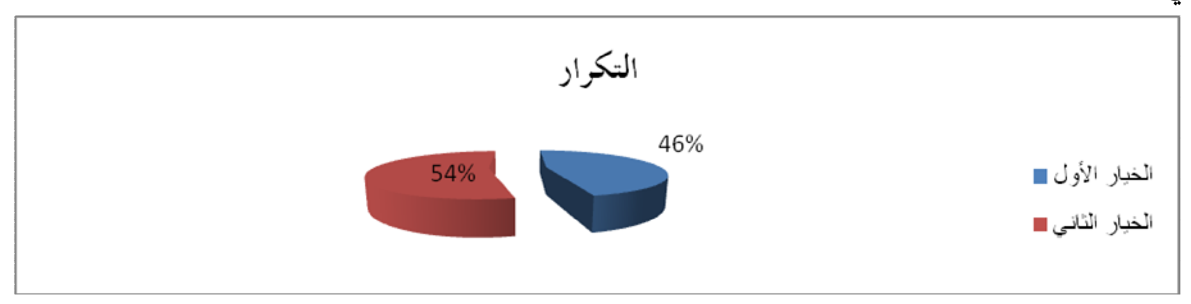
والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد المستجوبين الذين يرون أن الجهود التي بذلها المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية لضمان انتقال سليم وفعال نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم. 25.4: خيارات أفراد العينة حول أسباب عدم كفاية جهود المجلس الوطني للمحاسبة

الخيار الثاني	الخيار الأول	
36	31	التكـــــرار

يبين الجدول السابق أن 46 %من الأفراد المستجوبين الذين يرون أن الجهود التي بذلها المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية لضمان انتقال سليم وفعال نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي أن ذلك يعود لعدم إقدامه على اعتماد تجارب أولية لاختبار نجاح عملية الانتقال كالتركيز مثلا على مؤسسات من قطاعات مختلفة(صناعية، مصرفية، خدمية..) أو التركيز على المؤسسات الكبيرة ذات الإمكانيات والكفاءات العالية ثم استخلاص أحسن السبل لتعميم التجربة على باقي المؤسسات، في حين أرجعت نسبة 54 % ذلك لغياب مخطط تحسيسي وتكوين طويل المدى بما يسمح بترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة. ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.24.4: توزيع نسب خيارات أفراد العينة حول أسباب عدم كفاية جهود المجلس الوطني للمحاسبة



خامسا: بالنسبة للسؤال 17 والذي يبحث فيما إن صادف تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات مشاكل معينة، فقد وجدنا أن 70 % أفراد العينة يرون بأن البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي عرف بعض الصعوبات والمشاكل وهو أمر طبيعي ومنتظر في مثل هذه المرحلة الانتقالية بين النظامين، وبالنظر كذلك للاختلاف بين المبادئ و القواعد التي يستند عليها كل منهما، في حين أن نسبة 2 % رأت غير ذلك، وقالت

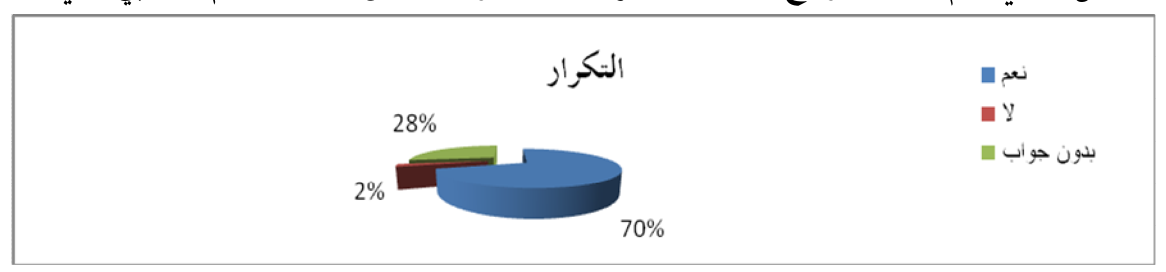
بأن بدأ العمل بالنظام الجديد يجري بصفة عادية ودون إشكال، فيما امتنعت النسبة المتبقية عن الإجابة.
والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم. 26.4: أراء أفراد العينة حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات

البيـــان	التكـــرار	النسبـــة
نعم	61	70.1149425
لا	2	2.29885057
بدون جواب	24	27.5862069
المجموع	87	100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.25.4: توزيع نسب أراء أفراد العينة حول التطبق الأول للنظام المحاسبي المالي



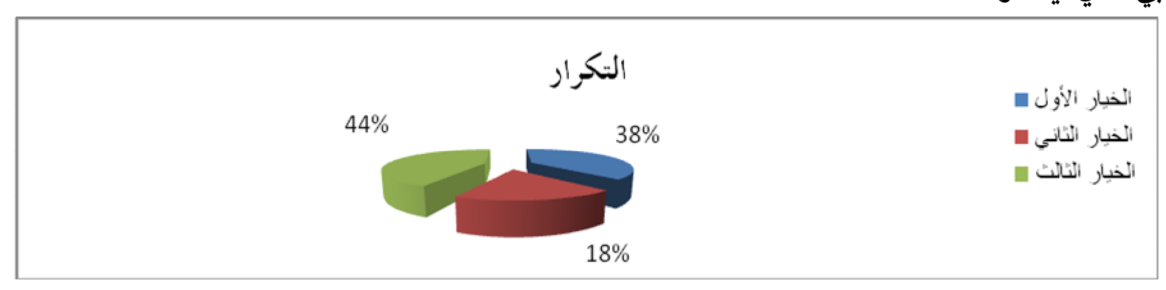
والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد المستجوبين الذين يرون بأن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي عرف مشاكل وصعوبات، وذلك كما يلي:

الجدول رقم. 27.4: خيارات أفراد العينة حول صعوبات التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات

الخيـــار الثالث	الخيـــار الثاني	الخيـــار الأول	
43	18	38	**التكـــرار**

يبين الجدول السابق أن 38% من هؤلاء الأفراد يرون بأن تلك الصعوبات والمشاكل تتعلق بكيفية المعالجة المحاسبية، في حين رأت نسبة 18% أن تلك الصعوبات والمشاكل متعلقة بكيفية تصنيف عناصر القوائم المالية وخصوصا الميزانية التي تقتضي تصنيف الأصول والخصوم إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما النسبة المتبقية والمقدرة بـــ48 % فترى بأن الصعوبة تكمن في تقييم عناصر القوائم المالية، وخاصة في ظل غياب سوق مالي نشط يتم الرجوع إليه لتحديد قيم هذه العناصر. ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم.26.4: توزيع نسب خيارات أفراد العينة حول صعوبات التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات



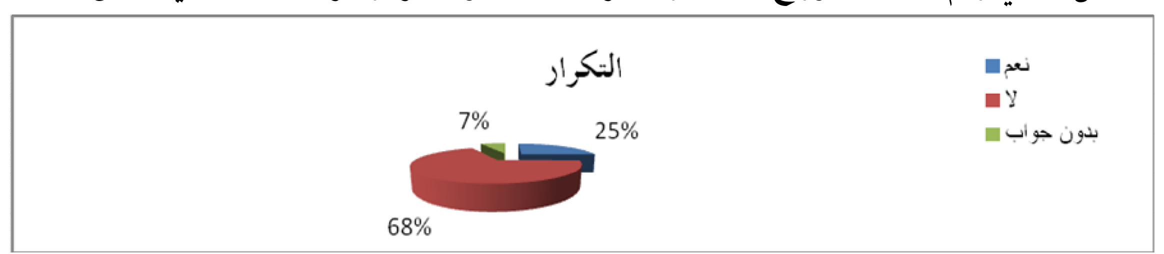
سادسا: أما فيما يتعلق بالسؤال 18، والذي نسعى من خلاله للوصول فيما إذا كان من الأفضل المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي .بمعنى تطبيق النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني في نفس الوقت لمدة معينة حتى يتم الاستيعاب والتحكم الجيدين في قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي، حينها يلغى تماما العمل وفق المخطط المحاسبي الوطني، فقد وجدنا أن غالبية المستجوبين وبنسبة 68% ضد هذا الخيار وذلك لكون هذه العملية (اعتماد نظامين محاسبيين مختلفين في نفس الوقت) هي عملية مكلفة قد تثقل كاهل مؤسساتنا في الوقت الذي كانت في غنى عن هذه الأعباء الإضافية، إضافة إلى محاولة قطع ومسح العلاقة والثقافة المحاسبية التي كان سائدة في ظل المخطط المحاسبي الوطني، والمضي قدما نحو اكتساب وترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة.في حين رأت نسبة 25 % العكس ، حيث كانت تفضل المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي، فيما امتنعت نسبة 7% عن الإجابة. والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم. 28.4: أراء أفراد العينة حول المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي

البيـــــان	التكـــــرار	النسبـــــة
نعم	22	25.2873563
لا	59	67.816092
بدون جـــــواب	6	6.89655172
المجمـــــوع	87	100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 27.4: توزيع نسب أراء أفراد العينة حول المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق SCF



4- متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

ويضم هذا العنصر الأسئلة (18-22) وهو يرتبط بالجوانب ذات العلاقة بالمحاسبة وخصوصا الجانبين القانوني والجبائي ومحاولة معرفة ضرورة تحديثهما بما يتلاءم مع التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى محاولة الوقوف عند واقع منظومة التعليم والتكوين المحاسبيين في بلادنا وسبل إصلاحها.

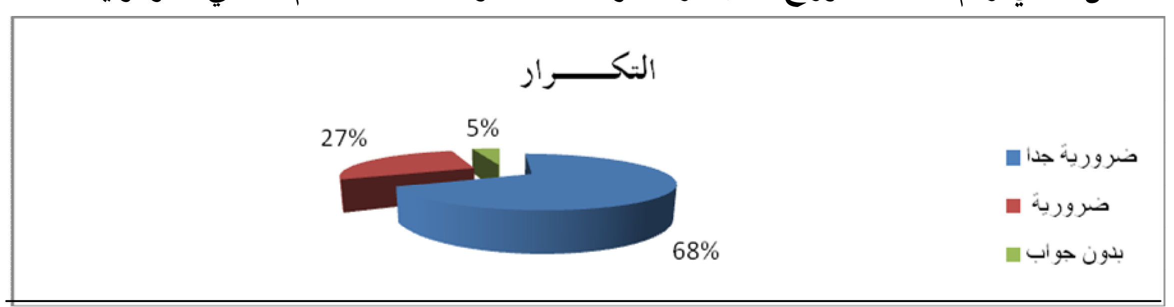
أولا: بالنسبة للسؤال 19، والذي يبحث عن مدى ضرورة تحديث النظام الجبائي الجزائري بما يتلاءم مع الاستحداثات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، فقد وجدنا أن 68 % يعتبرون ذلك ضرورة ملحة جدا، واعتبرت نسبة 27 % أن هذا الأمر يعتبر ضروري، فيما امتنعت نسبة 5 % المتبقية عن الإجابة. والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم. 29.4: أراء أفراد العينة حول تحديث النظام الجبائي الجزائري

البيـــــان	التكـــــرار	النسبـــــة
ضرورية جدا	59	67.816092
ضرورية	24	27.5862069
بدون جواب	4	4.597701149
المجمـــــوع	87	100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 28.4: توزيع نسب أراء أفراد العينة حول تحديث النظام الجبائي الجزائري



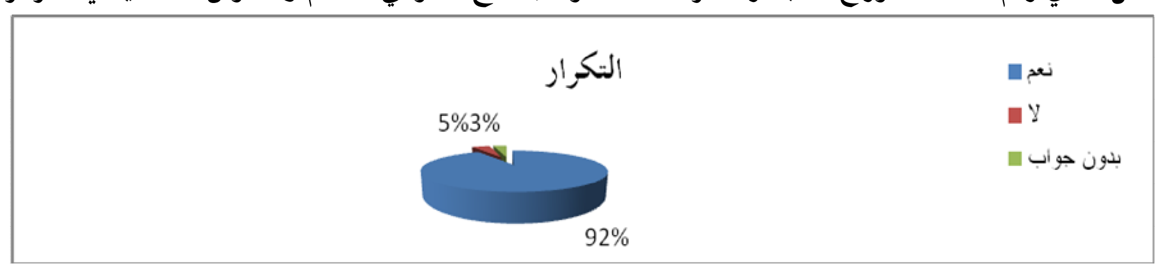
ثانيا: بالنسبة للسؤال 21، والمتعلق باصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر، فقد أوضحت إجابات الأفراد المستجوبين أن نسبة 92 % تؤيد إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر، في حين أن نسبة 5 % لا تؤيد ذلك، فيما امتنعت نسبة 3 % عن الاجابة. والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم. 30.4: أراء أفراد العينة حول إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر

النسبـــــة	التكـــــرار	البيــــان
91.954023	80	نعم
4.59770115	4	لا
3.44827586	3	بـدون جـــــواب
100	**87**	**المجمــــوع**

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 29.4: توزيع نسب أراء أفراد العينة حول إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر



والجدول التالي يلخص توزع خيارات (أساليب) الأفراد المستجوبين الذين يؤيدون اصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر:

الجدول رقم. 31.4: أساليب إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر حسب أفراد العينة

الخيار الرابع	الخيار الثالث	الخيار الثاني	الخيار الأول	
63	49	50	66	**التكـــــرار**

يبين الجدول السابق أن 29% من هؤلاء الأفراد يرون بأن ذلك يتم عن طريق إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية بما يساير التغيرات التي حصلت في ميدان المحاسبة، في حين نادت نسبة 22% بضرورة تحديث أساليب التعليم المطبقة، كما رأت نسبة 21 % منهم بضرورة تغيير طريقة التربص الخبرة المحاسبية التي أثبتت فشلها مما يستوجب الإسراع في إيجاد طريقة أخرى لتكوين المتربصين تضاهي تلك الطرق المستخدمة في الدول المتقدمة، في حين رأت نسبة 28 % بأن توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي هو الذي يكفل ويضمن الحصول على كفاءات تستند على تكوين نظري قوي ومتمرسة في الميدان. ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 30.4: توزيع نسب خيارات إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر

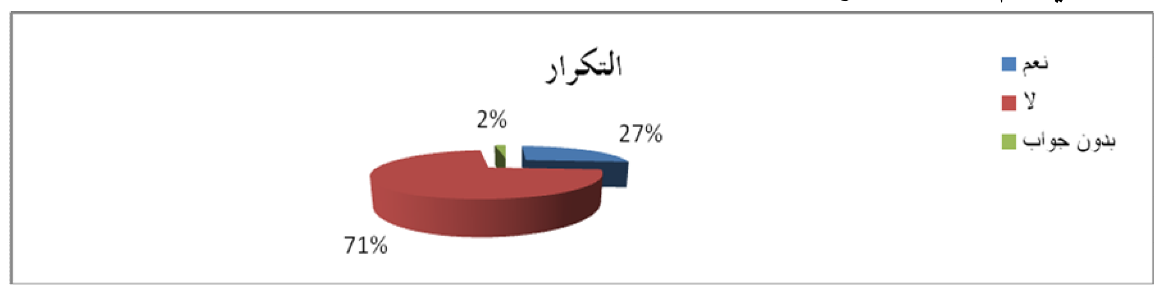
ثالثا: أما السؤال 22 والأخير والذي يبحث عما إذا كانت البيئة المحاسبية الجزائرية مؤهلة لتدريس المعايير المحاسبية الدولية، فقد وجدنا أن 71 % من الأفراد المستجوبين يرون بأن بيئتنا الجامعية غير مؤهلة لذلك، في ترى نسبة 27 % العكس أي أنها مؤهلة لذلك، فيما امتنعت نسبة 2 % عن الاجابة. والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم. 32.4: أراء أفراد العينة حول أهلية البيئة الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية

البيـــــان	التكـــــرار	النسبـــــة
نعم	23	26.4367816
لا	62	71.2643678
بدون جواب	2	2.29885057
المجمـــــوع	87	100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 31.4: توزع نسب أراء أفراد العينة حول أهلية البيئة الجامعية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية



والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد المستجوبين الذين يرون بأن البيئة الجامعية الجزائرية غير مؤهلة حاليا لتدريس المعايير المحاسبية الدولية، وذلك كما يلي:

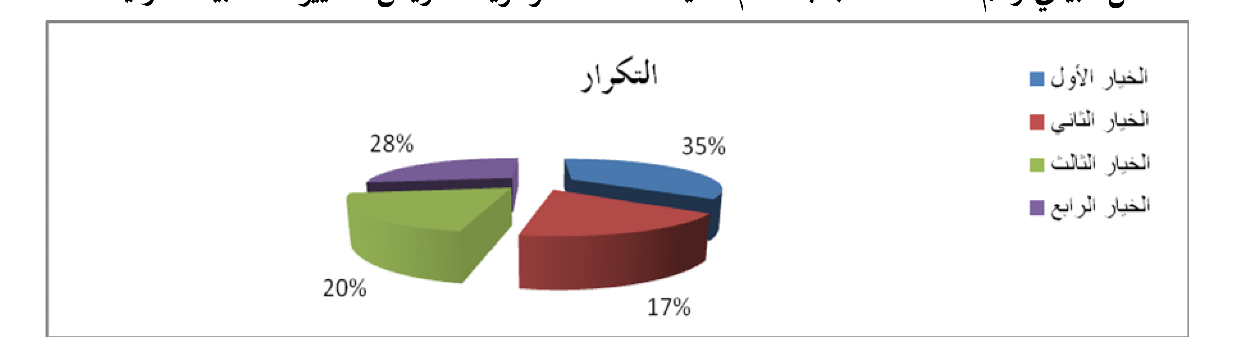
الجدول رقم 33.4: خيارات أفراد العينة حول عدم أهلية البيئة الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع
التكـــــرار	49	24	27	38

يبين الجدول السابق أن 35 %من الأفراد المستجوبين الذين رأوا بعدم أهلية البيئة الجامعية الجزائرية حاليا لتدريس المعايير المحاسبية الدولية، يرجعون ذلك لعدم وجود المؤهلات والكفاءة اللازمة لدى أعضاء الهيئة التدريسية، في حين أرجعت نسبة 17 % ذلك لنقص الكتب والمراجع حول المعايير المحاسبية الدولية في المكتبات الجزائرية، فيما رأت نسبة 20 % أن سبب ذلك يعود للصعوبة والتعقيد والغموض الذي يكتنف هذه المعايير مما يجعلها صعبة الاستيعاب من طرف الطلبة، أما النسبة المتبقية منهم (28%) فترى بأن ذلك يعود لغياب مناهج دراسية جديدة وموحدة بين الكليات التي تعنى بتدريس المحاسبة، رغم البدء في تدريسها في بعض المدارس والكليات إلا أن ذلك يبقى اجتهادا شخصيا للأساتذة الذين يدرسون هناك، لأنه ولحد كتابة هذه الأسطر لا زال البرنامج الجديد تحت الدراسة و لم تتم الموافقة عليه و لم يعتمد بعد بصفة رسمية من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم. 32.4: **أسباب عدم أهلية الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية**



خلاصة الفصل الرابع:

من خلال هذه الدراسة الميدانية نستخلص ما يلي:

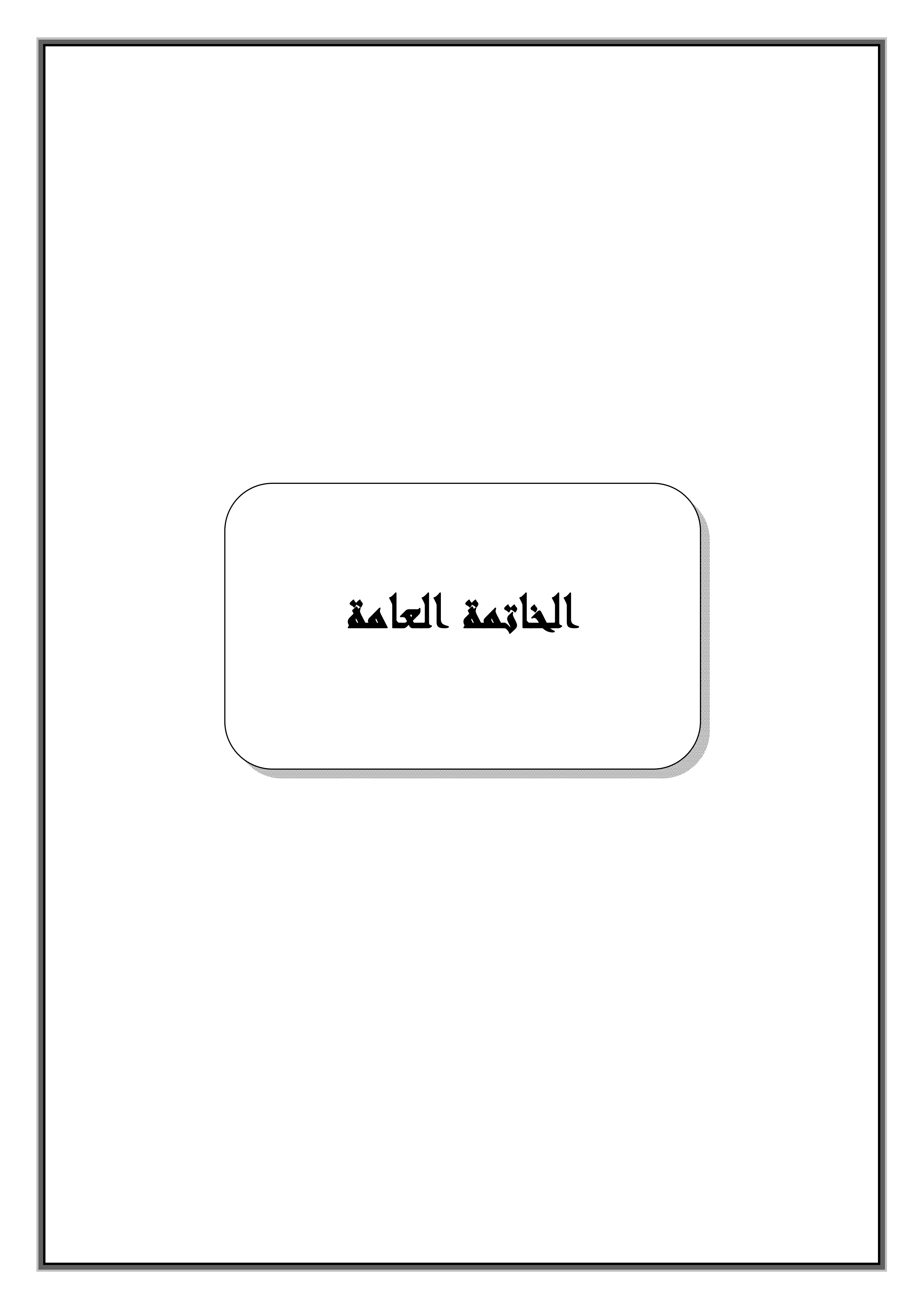
- أن الممارسة المحاسبية المستندة إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني الذي تم إعداده والعمل به طيلة 33 سنة الماضية، والذي تم إعداده في إطار الاقتصاد والتسيير الاشتراكي للمؤسسات، والذي جاء لتلبية احتياجات الدولة من المعلومات اللازمة للتخطيط والإحصاء، أصبح اليوم في ظل التطورات الاقتصادية لا يستجيب لاحتياجات العديد من المستخدمين، خصوصا على المستوى الدولي، لذلك فقد كان هناك إجماع على ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وإيجاد نظام محاسبي آخر يستجيب لروح البلاد ويتوافق مع توجهاتها الاقتصادية الجديدة، وهو ما تجسد بصدور النظام المحاسبي المالي في 25 نوفمبر 2007 ودخوله حيز التطبيق بدءا من الفاتح جانفي 2010.

- هناك إجماع لدى الأفراد المستجوبين على تأييد أعمال التوافق المحاسبي الدولي، وعلى انضمام الجزائر إلى هذا المسار، وهم يرون أن ذلك سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا.

- هناك إجماع لدى الأفراد المستجوبين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيسمح بضمان شفافية حسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية لدى مختلف الأطراف المستعملة لها وذلك لاحتوائه على إطار تصوري ينظم ويضبط الممارسة المحاسبية ويضمن مستوى الإفصاح الذي يفي بمتطلبات مختلف الأطراف.

- أما فيما يخص تطبيق النظام المحاسبي المالي، فإن غالبية المستجوبين أكدوا على ضرورة تطبيقه، رغم بعض المشاكل والصعوبات التي قد تصادف تطبيقه في المؤسسات الجزائرية، سواء على مستوى المعالجة المحاسبية أو تقييم وتصنيف عناصر القوائم المالية للمؤسسات، والتي ستتلافى تدريجيا مع مرور الوقت.

- كما لاحظنا أن هناك إجماع لدى المستجوبين على ضرورة إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في بلادنا عن طريق تحديث البرامج التدريسية وأساليب التعليم المطبقة مع ضرورة تغيير طريقة تربص الخبرة المحاسبية.



الخاتمة العامة

أولا: الخلاصة العامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، معالجة الإشكالية التي تدور حول تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر مركزين على أهم العناصر المرتبطة بنجاح التحول من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي الجديد ومحاولة البحث عن السبل الكفيلة بتفعيل وإنجاح عملية الإصلاح المحاسبي، من خلال الفصول الأربعة لهذه المذكرة وانطلاقا من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأساليب والمناهج المشار إليها سابقا.

نتيجة للتحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، بالتحول من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام اقتصاد السوق، أصبح المخطط لمحاسبي الوطني لا يساير هذه التحولات ولا يستجيب لمتطلباتها بالشكل اللازم، ذلك أنه أعد أساسا للعمل في فترة التخطيط الاقتصادي، وتوجه المعلومة المحاسبية الصادرة وفقه عن المؤسسات نحو الدولة بهيئاتها المختلفة في المقام الأول، بما يسمح بتحديد نتيجة النشاط وبالتالي حساب الضريبة الواقعة على عاتق هذه المؤسسات، بالإضافة إلى تحديد بعض المؤشرات الأخرى التي تستعمل لأغراض التخطيط الاقتصادي. لكن مع التحول نحو اقتصاد السوق، وتعاظم دور القطاع الخاص وتنوعه نتيجة للإصلاحات التي عرفتها المنظومة التشريعية والمالية، والتي أدت لفتح مجال الاستثمار أمام المستثمرين الوطنيين و الأجانب، وفي ظل الانفتاح الاقتصادي والمحاولات الرّامية لتحقيق الاندماج في الاقتصاد العالمي، الذي أصبحت الممارسة المحاسبية فيه مستندة إلى معايير محاسبية دولية تعمل على توفير معلومة مالية مفهومة، شفافة، موثوق بها وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، بما يفيد المستثمرين في اتخاذ القرارات الرشيدة، أصبح من اللازم القيام بإصلاح محاسبي في بلادنا، يأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية من جهة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الوطنية من جهة أخرى، بما يخدم المحاسبة ومختلف الأطراف التي لها فائدة من الاطلاع على القوائم المالية التي تصدرها المحاسبة.

ولقد قامت الجزائر في سياق تطبيق هذه المعايير بتبني النظام المحاسبي المالي، الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010م، هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث الإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، من المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعا لتغير مفاهيم و مبادئ وقواعد التقييم التسجيل المحاسبي ، وهو ما ينعكس تأثيره على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، والمتمثلة أساسا في المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة، والنظام الجبائي المرتبط ارتباط وثيق بالنظام المحاسبي، بالإضافة إلى ممارسة مهنة المحاسبة وتعليمها، وهو ما يجعل من

الضروري العمل على تكييف البيئة التي تشمل هذه الجوانب مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، حتى تتم الاستفادة من المزايا التي يوفرها هذا الأخير وطنيا ودوليا، وما لذلك من أهمية في تحقيق توافق البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.

من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث كما يلي:

ثانيا: نتائـــج اختبـــار الفـــرضيات:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الطالب والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة أخرى، توصل الطالب أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

- ✓ بخصوص الفرضية الأولى: التي تنص على أن الجهود المبذولة في مجال التوافق المحاسبي الدولي تتجه بشكل ايجابي من خلال الممارسات المحاسبية نحو توحيد محاسبي دولي.

فقد تحققت، وذلك من خلال تبني الكثير من الدول للمعايير المحاسبية الدولية، فقد استطاعت الهيئات الدولية للمحاسبة إلى حد كبير توحيد الممارسة المحاسبية عن طريق هذه المعايير التي أصبحت تشكل أساس الممارسة المحاسبية في أغلب الدول، وهي تتجه نحو القبول العام.

- ✓ أما بخصوص الفرضية الثانية: المتعلقة بطبيعة المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لمتطلبات التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق، و لم يعد يلبي الكثير من احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية، فقد تحققت أيضا، فمن خلال الدراسة السابقة توصلنا إلى ضرورة تغيير هذا المخطط الذي ساد لمدة جيل كامل من الزمن، وأصبح لا يفي بمتطلبات واحتياجات المؤسسات المحلية منها والأجنبية، نتيجة القصور الذي يعاني منه في مختلف جوانبه، ابتداء من المبادئ التي يقوم عليها ووصولا إلى القوائم المالية التي يقدمها، مرورا بإطاره الهيكلي والمصطلحات وقواعد التقييم والتسجيل التي يفترضها. وذلك ما تم بالفعل، حيث تم تبني النظام المحاسبي المالي الذي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية وذلك بهدف توفيق وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة المحاسبية الدولية.

- ✓ أما بخصوص الفرضية الثالثة: المتعلقة بكون أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية، وأنه يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية، فقد تحققت أيضا، فالنظام المحاسبي المالي ورغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، لأنه

يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجنبيين للمعلومات المحاسبية والمالية، وتمكين المؤسسات الاقتصادية الوطنية من تقديم معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية وأكثر شفافية.

✓ أما بخصوص الفرضية الرابعة: التي تنص على أن نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، يتوقف على جملة من الإصلاحات التي يجب أن تتم بالموازاة على المنظومة التشريعية (القانون التجاري) والجبائية، بالإضافة إلى إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبيين مع ضمان التكوين المستمر لكافة العاملين في حقل المحاسبة والمالية، بما يسمح بترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية. فقد تحققت أيضا فهذه الإصلاحات وحدها الكفيلة بضمان انتقال سليم وناجح نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: عرض نتائج الدراسة

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

– تهدف المعايير الدولية للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية إلى مساعدة المستثمرين الدوليين في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأسواق المالية العالمية، بتوفير معلومات مالية شفافة وموثوق بها وقابلة للمقارنة دوليا عن الوضعية المالية والأداء في المؤسسات.

– أهم ما يميز المعايير الدولية للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية هو أنها مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، تفضيلها لمصلحة المستثمرين، إعطائها نظرة اقتصادية للمؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات.

– أصبح المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاحتياجات فترة سابقة لا يساير وغير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر، بعد الإصلاحات الاقتصادية الرَّامية للتحول إلى اقتصاد السوق، وأصبحت المعلومة المحاسبية لا تتوافق مع متطلبات الانفتاح على العالم الخارجي، لذلك أصبح إصلاحه أمرا ضروريا لمسايرة المستجدات والتحولات على الصعيدين الوطني والدولي.

– تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، والذي يأخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية.

– إن تطبيق هذه المعايير يسمح للمؤسسات الجزائرية بالولوج إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من بين شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.

– ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لاسيما المؤسسات، النظام الجبائي وممارسة وتعليم المحاسبة، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبيتين نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستندة إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني، التي تتعرض للتغيير في النظام المحاسبي المالي، مما يجعل من تكييف هذه الجوانب وتحضيرها لعملية التطبيق، من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لانتقال ناجح وسليم نحو النظام المحاسبي المالي.

رابعا: التوصيات

بناءاً على ما تقدم فإن الطالب خلص إلى التوصيات التالية:

– ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛

– ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها؛

– الإسراع في تحضير المؤسسات وممارسو المحاسبة وإقامة التربصات والتكفل بتكوين العاملين في مجال المحاسبة وتدريبهم على برامج الإعلام الآلي الجديدة، بالإضافة إلى اعتماد إستراتيجية تكوين طويلة المدى تسعى من خلالها المؤسسات لترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة للممارسة الدولية للمحاسبة على أساس المعايير الدولية؛

– على المؤسسات الاقتصادية التي صادفتها صعوبات وعراقيل أثناء انتقالها لتطبيق النظام المحاسبي المالي أن تستعين بخدمات الخبراء المحاسبين المتمكنين من النظام المحاسبي المالي ومن المعايير المحاسبية الدولية ضمن أعمال المرافقة والاستشارة والتوضيح، إلى حين زوال و انتفاء تلك الصعوبات والتعود والتمكن àمن الممارسة المحاسبية الجديدة؛

– على المؤسسات تكييف أنظمة معلوماتها المحاسبية؛

– الاستفادة من تجارب الدول الأوروبية والعربية (تونس، الأردن) في تكييف وتحضير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛

– العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات، والانضمام للمنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية؛

– ضرورة انضمام الهيئات المحاسبية الجزائرية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بهدف إيصال انشغالاتها واحتياجاتها لهذه الهيئات وكذا ضمان التكييف المستمر للنظام المحاسبي المالي مع المستجدات المحلية والدولية؛

- منح فرص أكثر ومجال تدخل أوسع للخبراء المحاسبين الجزائريين في عملية وضع وتطوير المعايير والإجراءات المحاسبية.

خامسا:آفاق البحث في الموضوع

بعد دراستنا لموضوع **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبيني وتطبيق النظام المحاسبي المالي،** وذلك في سياق التحولات الاقتصادية الوطنية و الدولية من أجل إبراز أهمية هذا النظام الجديد، وهي بذلك لم تتناول جميع المعايير التي جاء بها بالتفصيل، الذي يمكن أن يكون موضوعا لأبحاث أخرى استنادا إلى دراسات مقارنة بين هذه المعايير والمعايير المحاسبية الدولية كمرجع لهذه المقارنة، ومع الأخذ بعين الاعتبار للسنة الأولى من تطبيق النظام المحاسبي المالي، يمكن القيام باستنباط واستخراج عيوبه ومواطن الضعف فيه من خلال الممارسة سواء عند أساتذة الجامعات أو عند الخبراء المحاسبين.

كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب، يمكن لها أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بـــ:

- تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي؛
- دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل بورصة الجزائر؛
- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز موقف الجزائر في الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز حوكمة المؤسسات ومحاربة الفساد المالي والإداري.



المراجع

أولا: قائـــمة المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

1- أبو زيد محمد المبروك، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إتراك للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005.

2- الأعمش إبراهيم، **أسس المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

3- الجبر نبيه بن عبد الرحمن و آخرون، **المحاسبة الدولية، الإطار الفكري والواقع العملي**، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998.

4- الجعارات خالد ، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

5- القاضي حسين وآخرون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

6- القباني ثناء، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2003.

7- أبو نصار محمد و آخرون، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية-** دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

8- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.

9- بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

10- بوتين محمد، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، .2010

11- بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

12- تشوي فريدريك وآخرون، **المحاسبة الدولية**، ترجمة محمد عصام الدين زايد وآخرون ، دار المريخ للنشر، السعودية، 2004.

13- جربوع يوسف محمد ، **نظرية المحاسبة**، الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2001.

14- جربوع محمود ، وآخرون، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الورّاق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2002 .

15- حماد طارق عبد العال، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

16- حماد طارق عبد العال ، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 .

17- دادي عدون ناصر ، **تقنيات مراقبة التسيير التحليل المالي**، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، 1990.

18- سليمان محمد مصطفى ، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

19- شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، الطبعة الرابعة ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

20- شنوف شعيب, **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**, الجزء I, مكتبة الشركة الجزائرية بوداود, الجزائر، 2008.

21- شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء II، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

22- طرطا ر أحمد، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

23- لطفي أمين السيد أحمد، **المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

24- لطفي أمين السيد أحمد، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

25- لعشيشي جمال, **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**, الأوراق الزرقاء, الجزائر, جانفي2010.

26- مرعي عبد الحي، **النظام المحاسبي الموحد**، مؤسسة كتاب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1985.

27- ميجز روبرت, **المحاسبة أساس لقرارات الأعمال**، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب1، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006.

28- ناصيف الياس, **موسوعة الشركات التجارية**, الجزءIV, شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة،1997 .

29-هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

2- البحوث الجامعية (مذكرات و أطروحات):

1- بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

2- شنوف شعيب، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، حالة بريتش بتر وليوم، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006.

3- طارق حمزة، **المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية اقتصادية**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

3- مقالات- تقارير- دراسات-ملتقيات :

1- القشي ظاهر ، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة،جامعة الدول العربية، القاهرة، 2008.

2- بعلوج بوالعيد، **العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية**، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر،22/21 نوفمبر 2007.

3- بلمقدم مصطفى وآخرون، **التمويل عن طريق قرض الإيجار كإستراتيجية لتغيير العمل المصرفي**، ملتقى دولي حول إستراتيجية الأعمال في مواجهة العولمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 15-16 مارس 2005

4- بن بلغيث مداني، **إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2002/01.

5- بن بلغيث مداني، **التوافق المحاسبي الدولي-المفهوم المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، العدد2002/01.

6- بن بلغيث مداني، **تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF**, ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب, تطبيقات وآفاق- أيام 18/17 جانفي2010.

7- بن بلغيث مداني، **النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF وبيئة المحاسبة في الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآلية تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009.

8- بن عيشي بشير، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية**، متطلبات التطبيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.

9- حمدان مأمون، ملتقى حول **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية**، صادر عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، بيروت، 2008.

10- درويش عبد الناصر محمد السيد، **دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات – دراسة ميدانية–** مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني يوسف، جامعة القاهرة، العدد 02، جانفي 2003.

11- رزق جوزف، **ملتقى حول مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة**، بالتعاون بين المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين والمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجزائر، نوفمبر 2007.

12- شريف توفيق محمد، **رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية**، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية، العدد رقم 5، سبتمبر 1987.

13- شريف توفيق محمد وآخرون، **استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتلاءم مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة**، تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدوا الخليج العربية، دراسة اختباريه دولية مقارنة، 2005.

14- عاشور عادل و آخرون, **ملتقى وطني حول أثر تطبيق IAS7 على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**, مجمع الرياض نموذج جامعة الأغواط, الجزائر, أفريل2008.

15- عزوز علي وآخرون، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17-18 جانفي 2010.

16- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي،الشلف، العدد السادس، 2009.

17- هوام جمعة، **مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، 2007.

4- أوامر-قوانين- مواثيق- مراسيم وقرارات :

1- الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني .

2- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

3- القرار المؤرخ في23 جوان 1975 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني 1975.

4- القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

5- القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات.

6-القرار رقم72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

7- المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن أحكام القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

8- المرسوم الرئاسي رقم 159/05 المؤرخ في 2005/04/27 المتضمن اتفاقية الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، المادة رقم 157.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1-OUVRAGES

1- BACHAGHA Saheb, ***pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché***, Editions El-houda, Alger, 2003.

2- BAILLY Laurent, ***Comprendre les IFRS***, Maxima, Paris, 2005.

3- BERNAD Raffounier, .***Les normes comptables internationales IAS/IFRS***, 2 ème édition.Economica.Paris, 2005.

4- COLASSE Bernard, ***Comptabilité générale: PCG 1999 et IAS***, Economica, Paris, 2001.

5- DUCASSE.E et autre, ***Normes Comptables Internationales IAS/IFRS***. Traduit vers l'Arabe par BEHAR Hasna. Pages Bleues Internationales,Bouira.Algérie.Novembre 2009.

6- ERIC Daucasse, ***Normes comptables internationales IAS/IFRS***. De boeck.Paris,juin 2005.

7-HEEM Grégory, ***Lire les états financiers en IFRS***, Editions d'Organisation, Paris, 2004.

8- HALLER Axel et Zalto Peter, ***Differences nationals et l'harmonisation comptable,in comptabilité internationale***,Vuibert édition,Paris.1997.

9- JEAN- Jacques Julian, ***les comptables internationales IAS/IFRS***, 2ème édition fouclier. France, 2008.

10- KADDOURI. A, A.Mimeche, ***Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007***.Enag édition, Réghaia,Algérie. 2009.

11- MECHIN François et autres, ***Normes IFRS et PME***, Dunod, paris, 2004.

12-NAHMIEAS Muriel, ***L'essentiel des normes IAS/IFRS***, Edition d'organisation, France, 2004.

13- OBERT Robert, ***Comptabilité Approfondie et Révision***, Dunod Edition, 2eme édition, paris, 2001.

14- OBERT Robert, ***La pratique Internationale de la comptabilité et de l'audit***.Dunod édition.Paris.1994.

15- RAFFOURNIER Bernard et autres, ***comptabilité internationale***, libraire Vuibert, France, 1997.

16- OBERT Robert, ***Pratique des normes IAS/IFRS***, 2 ème édition. Dunod, 2004.

17-ROCHAT.M et autres, ***audit des entreprises multinationales***, ***comptabilité international***, Ruibert Edition, paris, 1977.

18- ROUSSE Francis, « ***Normalisation comptable, principes et pratiques*** » coll. Méthodologie, Paris1990.

19- SACI Djelloul, ***comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne***, OPU, Alger, 1991.

20-SAMUELS J.M and Piper A.G, ***"International Accounting***:Aservey"Croom Helem,London & Sidney.1985.

21- STEPHAN BRUN, ***L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS***, Gualino éditeur, Paris, 2004.

22- TAZDAIT Ali. ***Maitrise du système comptable financier***. Editions ACG, première édition. Alger, Octobre 2009.

23- WALFGANG Dick, Franck Missonierpiera, ***comptabilité financière en IFRS***, 2 ème édition. pearson éducation, avril 2009.

2-MEMOIRES

1- MEROUANI Samir, **le projet du nouveau système comptable algérien**, anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007- 2008.

2- BOURAOUI Nassiba, **Nécessité d'un reforme comptable en Algérie dans le passage de l'économie planifie à l'économie de marché**, mémoire de magistère, école supérieur du commerce, Alger,1998/1999.

3- OUANLOUS Mohamad, **Instruments comptables et gestion des sociétés nationales**, DES sciences économiques Alger, 1976.

3-**SEMINAIRES**

1- MIMECHE Ahmed, **le processus de la normalisation comptable en Algérie IFRS –SCF2007-théorie de l'agence**, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou.

2- DJILLALI Abdelhamid et autres, **les normes internationales IAS/IFRS et projet du nouveau plan comptable national**, koléa, Alger, juin 2005.

3- DJILLALI Abdelhamid, **réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS**, koléa, Alger, 24septembre – 03 octobre 2005.

4- ESSAYOUTI Tarik, **Les normes IFRS**, Hôtel Sheraton, ALGER. 18-19 Décembre2004.

5- FESSI Mohamed, **les normes IAS/IFRS**, Alger, novembre 2007.

6- HENRICH Eric. **Impacts fiscaux des nouvelles règles comptables**. Lycie Cassin.2006.

4- مجلات– تقارير– دراسات–منشورات

1- BERNHEIM Yves, ***La difficile harmonisation européenne***, Option Finance N°516,28/09/1998.

2- EL BESSEGHI MOURAD. ***La première application du nouveau Système Comptable Financier : Mode d'emploi*** .Novembre 2009.

3- Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting concept N°01: ***Objectives of Financial Reporting by Buisiness Entreprises.*** D'après: www.fasb.org.

4- ***IFRS and US GAAP***. A poket comparison.Deloitte Publication, March 2007.

5- Salma Damak A yadi, ***De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France***, Crifige, Université de Paris.

6- The institute of Chartered Accounting in England and Wales (icaew), ***International Financial Reporting Standards***, 2008.

7- Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, ***Le système comptable financier***, ENAG éditions, Alger. 2009.

5- أوامر–قوانين– مواثيق– مراسيم وقرارات

1- Circulaire du24Mai1989 n°:185/F/DC/CE/89/047.

2- Instruction n°:001/95 du 02/Octobre1995.

3- Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010.

ثالثا: المواقع الكترونية

- *www.iasb.org*

- *www.ifac.org*

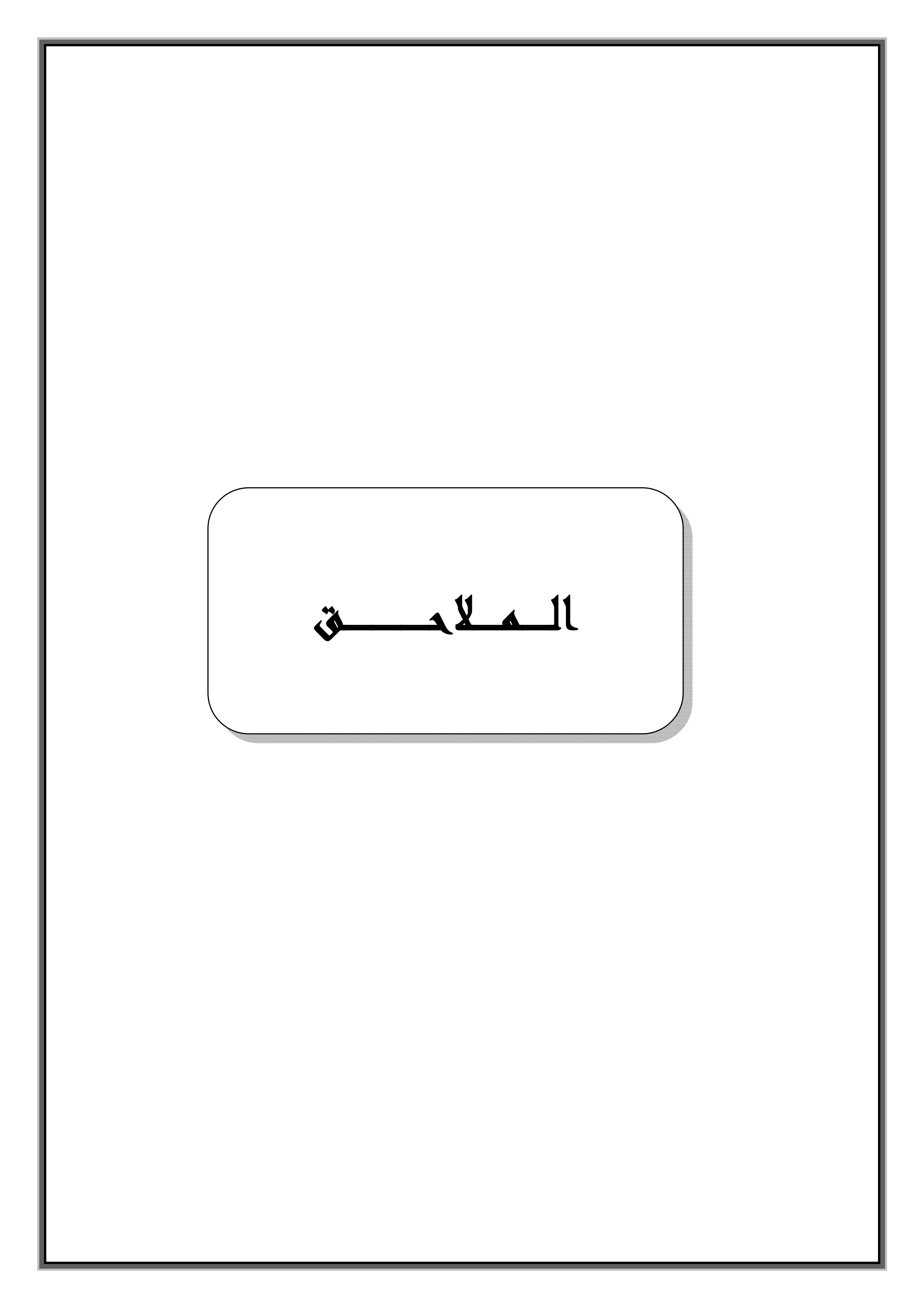
-*www.fasb.org*

-*www.oicv.com*

- www.ascasociety.org

- www.focusifrs.com.

- www.amf-France.org



الملاحق

الملحق رقم (1)

قائمة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية السارية المفعول حتى نهاية2009

1- المعايير المحاسبية الدولية :

- المعيار رقم (01): عرض القوائم المالية.
- المعيار رقم (02): المخزون.
- المعيار رقم (07): قائمة التدفقات النقدية.
- المعيار رقم (08): الطرق المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- المعيار رقم (10): الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
- المعيار رقم (11): عقود الإنشاء.
- المعيار رقم (12): ضرائب الدخل.
- المعيار رقم (16): الأصول الثابتة المادية.
- المعيار رقم (17): عقود الإيجار.
- المعيار رقم (18): الإيراد.
- المعيار رقم (19): الامتيازات الممنوحة للموظفين.
- المعيار رقم (20): محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
- المعيار رقم (21): آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- المعيار رقم (23): تكاليف الاقتراض.

- المعيار رقم (24): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
- المعيار رقم (26): المحاسبة والتقارير عن أنظمة التقاعد.
- المعيار رقم (27): القوائم المالية المجمّعة والفردية.
- المعيار رقم (28): الاستثمارات في الشركات الزميلة.
- المعيار رقم (29): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
- المعيار رقم (31): الحصص في المشاريع المشتركة.
- المعيار رقم (32): الأدوات المالية: العرض.
- المعيار رقم (33): ربحية السهم.
- المعيار رقم (34): التقارير المالية المرحلية.
- المعيار رقم (36): الانخفاض في قيمة الأصول.
- المعيار رقم (37): المؤونات، الأصول المحتملة والخصوم المحتملة.
- المعيار رقم (38): الأصول الثابتة المعنوية.
- المعيار رقم (39): الأدوات المالية: الاعتراف القياس.
- المعيار رقم (40): عقارات التوظيف.
- المعيار رقم (41): الزراعة.

المعايير رقم 3، 4، 5، 6، 9، 13، 14، 15، 22، 25، 30، 35،39 تم إلغاء البعض منها وتعويض البعض الآخر بمعايير أخرى .

2- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

- المعيار رقم (01): تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة.

- المعيار رقم (02): المدفوعات على أساس الأسهم.

- المعيار رقم (03): اندماج الأعمال.

- المعيار رقم (04): عقود التأمين.

- المعيار رقم (05): أصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.

- المعيار رقم (06): استكشاف الموارد المعدنية (الطبيعية) وتقييمها.

- المعيار رقم (07): الأدوات المالية: الإفصاح.

- المعيار رقم (08): قطاعات التشغيل

- المعيار رقم (09): الأدوات المالية .

المصدر: www.iasb.org .

الملحق رقم (2): نموذج للميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

❖ ميزانية الأصول:

ACTIF	Note	N Brut	N Amort./Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecarts d'acquisition (goodwill positif ou négatif)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

❖ ميزانية الخصوم:

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Primes et réserves /(Réserves consolidées (1))			
Ecarts de réévaluation			
Ecarts d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I			
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS **II**			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS			
TOTAL GENERAL PASSIF			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (3): نموذج لحساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي

❖ حساب النتائج حسب الطبيعة:

	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subventions d'exploitation			
I – Production de l'exercice			
Achats consommés Services extérieurs et autres consommations			
II – Consommation de l'exercice			
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés			
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels (Autres charges opérationnelles Dotations aux amortissements et aux provisions Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers Charges financières			
VI RESULTAT FINANCIER			
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1) **Dont part des minoritaires (1)**			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

❖ حساب النتائج حسب الوظائف:

	Note	N	N - 1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (4): نموذج لجدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي

❖ جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة:

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :			
Encaissement reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			

Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			

Rapprochement avec le résultat comptable		

❖ جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة:

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
- Amortissements et provisions			
- Variation des impôts différés			
- Variation des stocks			
- Variation des clients et autres créances			
- Variation des fournisseurs et autres dettes			
- Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence des variations de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie			

الملحق رقم (5): نموذج لجدول تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي

	Note	**Capital Social**	**Prime d'émission**	**Ecart d'évaluation**	**Ecart de réévaluation**	**Réserves et Résultat**
Solde au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat Dividendes payés Augmentation de capital Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat Dividendes payés Augmentation de capital Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

الملحق رقم (6) : مدونة الحسابات ذات الثلاثة أرقام

الصنف 1- حسابات رؤوس الأموال

10- رأس المال و الاحتياطيات، وما يماثلها

101- رأس المال الصادر (رأس مال الشركة، الأموال المخصصة، أو أموال الاستغلال)

103- العلاوات ذات الصلة برأس مال الشركة

104- فارق التقييم

105- فارق إعادة التقييم

106- الاحتياطيات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة)

107- فارق المعادلة

108- حساب المستقبل

109- رأس المال المكتتب غير المستعان به

11- الترحيل من جديد

12- نتيجة السنة المالية

13- النواتج والأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال

131- إعانات التجهيز

132- إعانات أخرى للاستثمار

133- الضرائب المؤجلة على الأصول

134- الضرائب المؤجلة على الخصوم

138- الحواصل والأعباء الأخرى المؤجلة

14- (متاح)

15-المؤونات للأعباء – الخصوم المالية غير الجارية

153- المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة

155- المؤونات للضرائب

156- المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)

158- المؤونات الأخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية

16- الإقتراضات والديون المماثلة

161- السندات التساهمية

162- الإقتراضات السندية القابلة للتحويل

163- الإقتراضات السندية الأخرى

164- الإقتراضات لدى مؤسسات القرض

165- الودائع والكفالات المقبوضة

167- الديون المترتبة على عقد الإيجار – التمويل

168- الإقتراضات والديون الأخرى المماثلة

169- علاوات تسديد السندات

17- الديون المرتبطة بالمساهمات

171- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع

172- الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع

173- الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة

178- الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات

18- حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة

181- حسابات الارتباط بين مؤسسات

188- حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة

19- (متاح)

الصنف 2- حسابات التثبيتات

20- التثبيتات غير المادية

203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

204- برمجيات المعلوماتية وما شابهها

205- الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات

207- فارق الشراء

208- التثبيتات الأخرى غير المادية

21- التثبيتات المادية

211- القطع الأرضية

212- عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية

213- البناءات

215- التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

218- التثبيتات المادية الأخرى

22- التثبيتات في شكل امتياز

221- القطع الأرضية الممنوح امتيازها

222- عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية الممنوح امتيازها

223- البناءات الممنوح امتيازها

225- المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها

228- التثبيتات المادية الأخرى الممنوح امتيازها

229- حقوق مانح الامتياز

23- التثبيتات الجاري إنجازها

232- التثبيتات المادية الجاري إنجازها

237- التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها

238- التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات بالتثبيتات

24- (متاح)

25- (متاح)

26- المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات

261- سندات الفروع المنتسبة

261- سندات المساهمة الأخرى

265- سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)

266- الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع

267- الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع

268- الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة

269- عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة

27- التثبيتات المالية الأخرى

271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

272- السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)

273- السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة

274- القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل

275- الودائع والكفالات المدفوعة

276- الديون الدائنة الأخرى المثبتة

279- ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

28- إهتلاك التثبيتات

280- إهتلاك التثبيتات غير المادية

2802- إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت

2804- إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها

2805- إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات

2807- إهتلاك فارق الشراء (goodwill)

2808- إهتلاك التثبيتات غير المادية الأخرى

281- إهتلاك التثبيتات المادية

2812- إهتلاك أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية

2813- إهتلاك البناءات

2815- إهتلاك المنشآت التقنية

2818- إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى

282- إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز

29- خسائر القيمة عن التثبيتات

290- خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية

2903- خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة لتثبيت

2904- خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها

2905- خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

2907- خسائر القيمة عن فارق الشراء

2908- خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية الأخرى

291- خسائر القيمة عن التثبيتات المادية

2912- خسائر القيمة عن أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية

2913- خسائر القيمة عن البناءات

2915- خسائر القيمة عن المنشآت التقنية

2918- خسائر القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى

292- خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز

293- خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها

296- خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات

297- خسائر القيمة عم السندات الأخرى المثبتة

298- خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

الصنف 3- حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ

30- المخزونات من البضائع

31- المواد الأولية والتوريدات

32- التموينات الأخرى

321- المواد القابلة للاستهلاك

322- التوريدات القابلة للاستهلاك

326- التغليفات

33- سلع قيد الانتاج

331- المنتجات الجاري إنجازها

335- الأشغال الجاري إنجازها

34- خدمات قيد الانتاج

341- الدراسات الجاري إنجازها

345- الخدمات الجاري تقديمها

35- مخزونات المنتجات

351- المنتجات الوسيطة

355- المنتجات المصنعة

358- المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)

36- المخزونات المتأتية من التثبيتات

37- المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الايداع)

38- المشتريات المخزنة

39- خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها

390- خسائر القيمة عن مخزونات البضائع

391- خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات

392- خسائر القيمة عن التموينات الأخرى

393- خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه

394- خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه

395- خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات

397- خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

الصنف 4- حسابات الغير

40- الموردون والحسابات المرتبطة بها

401- موردو المخزونات والخدمات

403- موردو السندات الواجب دفعها

404- موردو التثبيتات

405- موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها

408- موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها

409- الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى.

41- الزبائن والحسابات المرتبطة بهم

411- الزبائن

413- الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها

416- الزبائن المشكوك فيهم

417- الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها

418- الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد

419- الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها.

42- العاملون والحسابات المرتبطة بهم

421- العاملون – الأجور المستحقة

422- أموال الخدمات الاجتماعية

423- مشاركة الأجراء في النتيجة

425- المستخدمون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة

426- المستخدمون – الودائع المستلمة

427-المستخدمون – الاعتراضات

428- المستخدمون – الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها

43- الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها

431- الضمان الاجتماعي

432- الهيئات الاجتماعية الأخرى

438- الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها

44- الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها

441- الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها

442- الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى

443- العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية

444- الدولة – الضرائب على النتائج

445- الدولة – الرسوم على رقم الأعمال

446- الهيئات الدولية

447- الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة

448- الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب)

45- المجمع والشركاء

451- عمليات المجمع

455- الشركاء – الحسابات الجارية

456- الشركاء العمليات عن رأس المال

457- الشركاء – الحصص الواجب دفعها

458- الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع

46- المدينون المختلفون والدائنون المختلفون

462- الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات

464- الديون المدينة عن عمليات شراء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة

465- الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة توظيفية، وصكوك مالي مشتقة

467- الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة

468- الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها

47- الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية

48- الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات

481- الأرصدة - الخصوم الجارية

486- الأعباء المعاينة سلفا

487- المنتوجات المعاينة سلفا

49- خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى

491- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن

495- خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء

496- خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين

498- خسائر القيمة عن حسابات أخرى للأطراف الأخرى

الصنف 5- الحسابات المالية

50- قيم التوظيف المنقولة

501- القسط في المؤسسات المرتبطة

502- الأسهم الخاصة

503- الأسهم أو السندات الأخرى المخولة حقا في الملكية

506- السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأمد

508- قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة

509- التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة

51. البنك- المؤسسات المالية، وما شابهها

511- قيم التحصيل

512- بنوك الحسابات الجارية

515- الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية

517- الهيئات المالية الأخرى

518- الفوائد المنتظرة

519- المساهمات المصرفية الجارية

52- الأدوات المالية المشتقة

53- صندوق الأموال

54- وكالات التسبيقات والإعتمادات المالية

541- وكالات التسبيقات المالية

542- الإعتمادات

58- التسديدات الداخلية

581- تحويلات الأموال

581- التحويلات المالية الداخلية

59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

591- خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية

594- خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والإعتمادات

الصنف 6- حسابات الأعباء

60- المشتريات المستهلكة

600- مشتريات البضائع المباعة

601- المواد الأولية

602- التموينات الأخرى

603- تغيرات المخزونات

604- مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة

605- مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال

607- المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات

608- مصاريف الشراء التابعة

609- التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات

601- الخدمات الخارجية

611- التقاول العام

613- الإيجارات

614- الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة

615- الصيانة والتصليحات، والرعاية

616- أقساط التأمينات

617- الدراسات والأبحاث

618- التوثيق والمستجدات

619- التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية

62- الخدمات الخارجية الأخرى

621- العاملون الخارجيون عن المؤسسة

622- أجور الوسطاء والأتعاب

623- الإشهار والنشر والعلاقات العامة

624- نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين

625- التنقلات والمهمات والاستقبالات

626- مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية

627- الخدمات المصرفية وما شابهها

628- الاشتراكات والمستجدات

629- التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى

63- أعباء العاملين

631- أجور العاملين

634- أجور المستغل الفردي

635- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية

637- الأعباء الاجتماعية الأخرى

638- أعباء العاملين الأخرى

64- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

641- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور

642- الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال

645- الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)

65- الأعباء العملياتية الأخرى

651- الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة

652- نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية

653- أتعاب حضور

654- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل

655- قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة

656- الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات

657- الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري

658- أعباء أخرى للتسيير الجاري

66- الأعباء المالية

661- أعباء الفوائد

664- الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات.

665- فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة

666- خسائر الصرف

667- الخسائر الصافية عن التنازل عن أصول مالية

668- الأعباء المالية الأخرى

67- العناصر غير العادية – الأعباء

68- المخصصات للإهتلاكات، والتموينات وخسائر القيمة

681- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية

682- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز

685- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – الأصول الجارية

686- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – العناصر المالية

69- الضرائب عن النتائج وما شابهها

692- فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول

693- فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم

695- الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية

698- الضرائب الأخرى عن النتائج

الصنف 7- حسابات المنتجات

70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة

700- المبيعات من البضائع

701- المبيعات من المنتجات المصنعة

702- المبيعات من المنتجات الوسيطة

703- المبيعات من المنتجات المتبقية

704- مبيعات الأشغال

705- مبيعات الدراسات

706- تقديم الخدمات الأخرى

708- منتجات الأنشطة الملحقة

709- التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة

72- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون

723- تغير المخزونات الجارية

724- تغير المخزونات من المنتجات

73- الإنتاج المثبت

731- الإنتاج المثبت للأصول المعنوية

732- الإنتاج المثبت للأصول العينية

74- إعانات الاستغلال

741- إعانة التوازن

748- إعانات الاستغلال الأخرى

75- المنتوجات العملياتية الأخرى

751- الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص والبرمجيات والقيم المماثلة

752- فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية

753- أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير

754- أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية

755- قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة

756- المدخولات عن الديون الدائنة المهتلكة

757- المنتوجات الإستثنائية عن عمليات التسيير

758-المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري

76- المنتوجات المالية

761- منتوجات المساهمات

762- عائدات الأصول المالية

765- فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة

766- أرباح الصرف

767- الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية

768- المنتوجات المالية الأخرى

78- الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات

781- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات — الأصول غير الجارية

785- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول الجارية

786- الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات.

المصدر: القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية الذي حدد مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

الملحق رقم (7): حسابات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

المخطط المحاسبي الوطني		النظام المحاسبي المالي	
1	**الصنف 1: الأموال الخاصة**	**1**	**الصنف 1:حسابات رؤوس الأموال**
10	**صندوق الشركة**	101	رأس المال الصادر(رأسمال الشركة أو أموال الاستغلال)
100	مساهمات الدولة		
101	مساهمات الجماعات المحلية		
102	مساهمات المؤسسات العمومية		
103	مساهمات الشركات الخاصة		
104	مساهمات الأفراد		
11	**الصندوق الشخصي**		
110	أموال الاستغلال		
119	حساب المستغل	108	حساب المستغل
12	**علاوات المساهمات**	103	العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة
13	**الاحتياطات**	106	الاحتياطات
130	الاحتياطات القانونية		
131	الاحتياطات المنظمة		
132	الاحتياطات القانون الأساسي		
133	الاحتياطات التعاقدية		
134	الاحتياطات الاختيارية		
14	**إعانات الاستثمارات**		
141	إعانات الاستثمارات المستلمة	131	إعانات التجهيز
147	إعانات مسجلة على منتوجات استثنائية	132	إعانات أخرى للاستثمار
15	**فرق إعادة التقييم**	105	فارق إعادة التقييم
152	فرق مضاف إلى النتيجة	104	فارق التقييم
		107	فارق المعادلة
17	**ارتباط ما بين الوحدات**	**18**	حسابات ارتباط المؤسسات وشركات المساهمة
		181	حسابات الارتباط بين المؤسسات
		188	حسابات الارتباط بين شركات المساهمة
18	**نتائج قيد التخصيص**	**12**	**نتيجة السنة المالية**

180	**الترحيل من جديد**	**11**	**الترحيل من جديد**
19	**مؤونات للخسائر والتكاليف**	**15**	**المؤونات للأعباء–الخصوم غير الجارية**
190	مؤونات للخسائر المحتملة	153	المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة
		155	المؤونات للضرائب
		156	المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)
		158	المؤونات الأخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية
2	**الصنف 2: الاستثمارات**	**2**	**الصنف 2: حسابات الأصول الثابتة**
20	**مصاريف إعدادية**	**6**	**حسابات الأعباء (التحميل حسب الطبيعة)**
200	مصاريف متعلقة بعقد الشركة	62	الخدمات الخارجية الأخرى
		64	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
201	مصاريف القروض	169	علاوات تسديد السندات
202	مصاريف الاستثمار	2xx	حساب الاستثمار المعني
203	مصاريف التكوين المهني	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـــSCF
		62	الخدمات الخارجية الأخرى
		63	أعباء العاملين
204	مصاريف سير العمل السابق لانطلاق العمل	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـــSCF
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
205	مصاريف الدراسات والأبحاث	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـــSCF
		203	مصاريف التطوير الثابتة
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
208	مصاريف استثنائية	1x	الأموال الخاصة، أول تطبيق لـــSCF
		6x	الأعباء حسب الطبيعة
21	**القيم المعنوية**	**20**	**الأصول الثابتة المعنوية**
210	المتجر	**67**	**عناصر استثنائية**
			فرق الحيازة (Goodwill)
212	حقوق الملكية الصناعية والتجارية	205	تنازلات وحقوق مماثلة، براءات اختراع، التراخيص و العلامات التجارية
		204	برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها
		208	أصول ثابتة معنوية أخرى
22	**الأراضي**	211	الأراضي

220	الأراضي المعدة للبناء و الورش		
224	المقالع والمناجم		
226	الأراضي الأخرى		
24	**تجهيزات الإنتاج**	**21**	**الأصول الثابتة المادية**
240	المباني	213	بنايات
242	منشآت مركبة	215	منشآت فنية
241	المنشآت الأساسية الهيكلية	218	أصول ثابتة مادية أخرى
243	معدات وأدوات		
244	معدات النقل		
245	تجهيزات المكتب		
246	مواد التعبئة والتغليف القابلة للاسترجاع		
247	تهيئات وتركيبات	222	ترتيبات وتهيئات على الأراضي للتنازل
25	**تجهيزات اجتماعية**	218	أصول ثابتة مادية أخرى
250	مباني اجتماعية	213	بنايات
251	معدات	218	أصول ثابتة مادية أخرى
252	أثاث وتجهيز منزلي		
257	تهيئات		
28	**استثمارات قيد التنفيذ**	**23**	**أصول ثابتة قيد الانجاز**
		232	أصول ثابتة مادية قيد الانجاز
		237	أصول ثابتة معنوية قيد الانجاز
29	**اهتلاك الاستثمارات**	**28**	**اهتلاك الأصول الثابتة**
		280	اهتلاك الاستثمارات المعنوية
		281	اهتلاك الاستثمارات المادية
3	**الصنف 3: المخزونات**	**3**	**الصنف 3: حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ**
30	**البضائع**	**30**	**مخزونات البضائع**
31	**مواد ولوازم**	**31**	**مواد أولية ولوازم**

		32	**تموينات أخرى**
		321	مواد للاستهلاك
		322	لوازم للاستهلاك
		326	التعبئة و التغليف
33	**منتجات نصف مصنعة**	**351**	**منتجات وسيطة**
34	**منتجات وأشغال قيد التنفيذ**	**33**	**إنتاج سلع قيد الانجاز**
		331	منجات قيد الانجاز
		335	أشغال قيد الانجاز
		34	**إنتاج خدمات قيد الانجاز**
		341	دراسات قيد الانجاز
		345	أداء خدمات قيد الانجاز
35	**منتجات تامة**	355	منتجات تامة
36	**فضلات ومهملات**	358	بقايا المنتجات أو مواد للاسترجاع (فضلات،مهملات)
37	**مخزونات بالخارج**	**37**	**مخزونات بالخارج (في الطريق، في المخازن أو في الإيداع)**
38	**المشتريات**	**38**	**مشتريات مخزنة**
39	**مؤونة تدني قيمة المخزونات**	**39**	**خسائر في القيمة على المخزونات وما هو قيد الانجاز**
		390	خسائر في القيمة على مخزونات البضائع
		391	خسائر في القيمة على المواد الأولية واللوازم
		392	خسائر في القيمة على التموينات الأخرى
		393	خسائر في القيمة عل إنتاج السلع قيد الانجاز
		394	خسائر في القيمة على إنتاج الخدمات قيد الانجاز
		395	خسائر في القيمة المنتجات المخزنة
		397	خسائر في القيمة المخزونات بالخارج
4	**الصنف 4: الحقوق**	**4**	**الصنف 4: حسابات الغير**
40	**حسابات الخصوم المدينة**	467	حسابات أخرى مدينة ودائنة
42	**حقوق الاستثمارات**	**26**	**مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات**
421	سندات المساهمة	261	سندات الفروع
		262	سندات مساهمة أخرى

		265	سندات مساهمة مقومة بالتعادل (المؤسسات الشريكة)
422	سندات التجهيز	271	قيم ثابتة ما عدا سندات نشاط المحافظ
		272	قيم ثابتة تمثل حق (سندات، أذون)
		273	قيم ثابتة لنشاط المحافظ
423	سندات التوظيف	**50**	**قيم منقولة للتوظيف**
		501	الحصة في مؤسسات مترابطة
		503	أسهم أخرى أو سندات تعط الحق في الملكية
		506	سندات، سندات الخزينة، وسندات الصندوق في المدى القصير
		508	قيم منقولة أخرى للتوظيف وحقوق مماثلة
424	القروض	266	حقوق مرتبطة بمساهمات المجمع
		274	قروض وحقوق على عقد الإيجار التمويلي
425	تسبيقات و دفعات على الاستثمارات	238	تسبيقات ودفعات مسددة على طلبات تتعلق بالأصول الثابتة
426	كفالات مدفوعة	275	إيداعات وكفالات مدفوعة
429	حقوق الاستثمارات الأخرى	267	حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجمع
		268	حقوق مرتبطة بالشركات المساهمة
		276	حقوق ثابتة أخرى
43	**حقوق المخزونات**		
430	تسبيقات للموردين	409	الموردون المدينون: دفعات، تسبيقات، تخفيضات للتحصيل وحقوق أخرى
435	إيداعات مدفوعة	275	إيداعات وكفالات مدفوعة
438	تخفيضات منتظرة	468	أعباء أخرى للدفع ونواتج أخرى للتحصيل
44	**حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة**	**45**	**المجمع و الشركاء**
440	شركاء (مساهمات)	451	عمليات المجمع
444	حسابات جارية للشركاء والشركات الحليفة	455	شركاء، حسابات جارية
448	حقوق على الشركات الحليفة	456	شركاء، عمليات على رأس المال
		458	شركاء، عمليات تمت بالشراكة أو جماعيا
45	**تسبيقات على الحسابات**		
456	ضرائب على دخل القيم المنقولة	447	ضرائب أخرى، رسوم ومدفوعات مماثلة

457	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات	442	الدولة، رسوم وضرائب محصلة على الغير
		445	الدولة،رسوم على رقم الأعمال
46	**تسبيقات الاستغلال**		
463	تسبيقات للمستخدمين	425	مستخدمين، دفعات وتسبيقات ممنوحة
464	تسبيقات على الضرائب و الرسوم	447	ضرائب أخرى، رسوم ومدفوعات مماثلة
468	مصاريف مسجلة مسبقا	486	أعباء مقيدة سلفا
469	نفقات في انتظار التخصيص	**47**	**حسابات انتقالية أو في الانتظار**
47	**حقوق على الزبائن**	**41**	**زبائن وحسابات مرتبطة**
470	الزبائن	411	الزبائن
471	الزبائن و اقتطاعات الضمان	416	زبائن مشكوك في تحصيل ديونهم
477	نواتج التحصيل	518	فوائد جارية
478	فواتير للتحرير	418	زبائن- منتوجات غير مفوترة بعد
479	أوراق القبض	413	الزبائن- أوراق للقبض
48	**أموال جاهزة**		
480	أموال موضوعة عند الموثق	511	قيم للقبض
483	حسابات لدى الخزينة	515	صندوق الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
484	حسابات لدى المؤسسات المالية	517	هيئات مالية أخرى
485	حسابات بنكية	512	بنوك، حسابات جارية
486	حسابات بريدية	511	قيم للقبض
487	الصندوق	**53**	**الصندوق**
488	سلف مستديمة واعتمادات	**54**	**سلف مستديمة مسبقة واعتمادات**
		541	سلف مستديمة مسبقة
		542	الاعتمادات
489	تحويلات الأموال	581	تحويلات الأموال
49	**مؤونات تدني قيم الحقوق**	**49**	**خسائر في القيمة على حسابات الغير**
		491	خسائر في القيمة على حسابات الزبائن
		495	خسائر في القيمة على حسابات المجمع وعلى الشركاء
		496	خسائر في القيمة على حسابات المدينون المتنوعون
		481	مؤونات – خصوم جارية
5	**الصنف 5: الديون**	**5**	**الصنف 5: الحسابات المالية**

50	**حسابات الأصول الدائنة**	467	حسابات أخرى مدينة ودائنة
52	**ديون الاستثمارات**	**16**	**سلفات وديون مماثلة**
520	قروض سندية	161	ديون مقابل قيمة السندات المصدرة
		163	ديون سندية أخرى
521	قروض بنكية	164	ديون من مؤسسات الإقراض
522	اعتمادات الاستثمارات	167	ديون على عقد الإيجار التمويلي
523	قروض أخرى	168	سلفات وديون أخرى مماثلة
524	موردون_اقتطاعات الضمان	409	الموردون المدينون: دفعات، تسبيقات،تخفيضات للتحصيل وحقوق أخرى
525	كفالات مقبوضة	165	ايداعات وكفالات مقبوضة
529	ديون الاستثمارات الأخرى	464	ديون على حيازة القيم المنقولة الخاصة بالتوظيف والأدوات المالية المشتقة
53	**ديون المخزونات**	**40**	**موردون وحسابات مرتبطة**
530	الموردون	401	موردو السلع والخدمات
		404	موردو الأصول الثابتة
538	فواتير للاستلام	408	موردون، فواتير غير مستلمة
54	**مبالغ محتفظ بها في الحساب**		
543	ضرائب على الدخل الإجمالي	444	الدولة، ضرائب على النتائج
545	اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي	441	الدولة و الهيئات العمومية الأخرى، إعانات للاستلام
546	اعتراضات على الأجور	427	مستخدمين، اعتراضات
547	رسوم مستحقة على المبيعات	445	الدولة، رسوم عل رقم الأعمال
55	**ديون تجاه الشركاء و الشركات الحليفة**		
551	مساهمات للتسديد	456	شركاء، عمليات على رأس المال
555	حسابات جارية للشركاء	455	شركاء- حسابات جارية
556	قسائم وحصص أرباح للدفع	457	شركاء، أرباح أسهم للدفع
557	حصص الإدارة للدفع	468	أعباء أخرى للدفع ونواتج أخرى للتحصيل
558	ديون تجاه شركات حليفة	**17**	**ديون مرتبطة بالمساهمات**
		171	ديون مرتبطة بمساهمات المجمع
		172	ديون مرتبطة بمساهمات خارج المجمع
		173	ديون مرتبطة بشركات المساهمة

		178	ديون أخرى مرتبطة بالمساهمات
56	**ديون الاستغلال**		
563	المستخدمون	**42**	**مستخدمين وحسابات مرتبطة**
		421	مستخدمين، أجور مستحقة
		422	أموال الأعمال الاجتماعية
		426	مستخدمين، إيداعات مقبوضة
		428	مستخدمين، أعباء ونواتج للتحصيل
564	ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء	444	الدولة، ضرائب على النتائج
568	هيئات اجتماعية	**43**	**هيئات اجتماعية وحسابات مرتبطة**
		431	هيئات اجتماعية أ
		432	هيئات اجتماعية ب
		438	هيئات اجتماعية، أعباء للدفع ونواتج للتحصيل
57	**تسبيقات تجارية**		
570	تسبيقات وسلفات مقبوضة من الزبائن	411	الزبائن
577	تخفيضات للمنح	468	أعباء مختلفة للدفع ونواتج مختلفة للتحصيل
578	نواتج مسجلة مسبقا	487	نواتج مقيدة سلفا
579	نواتج في انتظار التخصيص	**47**	**حسابات انتقالية أو في الانتظار**
58	**ديون مالية**		
583	أوراق للدفع	403	موردون، أوراق الدفع
		405	موردو الأصول الثابتة، أوراق الدفع
588	تسبيقات بنكية	519	تسبيقات بنكية جارية
6	**الصنف 6: الأعباء**	**6**	**الصنف 6: حسابات الأعباء**
60	**بضائع مستهلكة**	600	مشتريات البضائع المباعة
61	**مواد ولوازم مستهلكة**	601	المواد الأولية
		602	تموينات اخرى
		603	تغيرات المخزونات
		604	شراء الدراسات وأداء الخدمات
		605	مشتريات المعدات، التجهيزات و الأشغال
		607	مشتريات غير مخزنة من المواد و اللوازم
		608	المصاريف الملحقة بالمشتريات

62	**خدمات**	61	**خدمات خارجية**
620	نقل	624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
621	إيجار وتكاليف ايجارية	613	تأجيرات
		614	أعباء إيجارية وأعباء الملكية المشتركة
622	صيانة وإصلاحات	615	الصيانة والتصليحات
623	تعهد ثانوي	611	تعهد ثانوي عام
624	وثائق	618	وثائق ومتنوعات
625	أجور للغير	621	مستخدمين خارجيين في المؤسسة
		622	أجور الوسطاء وأتعاب
626	الإشهار	623	إشهار، نشر، علاقات عامة
627	تنقلات واستقبالات	625	تنقلات مهمات واستقبالات
628	بريد ومواصلات سلكية ولا سلكية	626	مصاريف البريد والاتصالات
63	**مصاريف المستخدمين**	**63**	**أعباء المستخدمين**
630	أجور المستخدمين	631	أجور المستخدمين
631	أجور الشركاء	634	أجور الشخص المستغل
633	استفادة الأجراء	638	أعباء أخرى للمستخدمين
634	مساهمات في النشاطات الاجتماعية	636	أعباء اجتماعية للشخص المستغل
		636	أعباء اجتماعية أخرى
635	اشتراكات اجتماعية	635	اشتراكات في الهيئات الاجتماعية
		628	اشتراكات ومتنوعات
64	**الضرائب والرسوم**	**64**	**ضرائب، رسوم ومدفوعات مماثلة**
640	دفع جزافي	641	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة على الأجور
641	رسوم على النشاط المهني	645	ضرائب ورسوم أخرى (خارج الضرائب على النتائج)
643	أداءات غير مباشرة		
644	رسوم خاصة		
646	حقوق التسجيل		
647	رسوم جمركية		
65	**مصاريف مالية**	**66**	**أعباء مالية**
650	فوائد القروض	661	أعباء الفوائد
653	فوائد بنكية		

654	خصومات ممنوحة	609	التخفيضات المحصل عليها من الشراء
		619	تخفيضات تجارية مكتسبة على خدمات خارجية
		629	تخفيضات تجارية مكتسبة على خدمات خارجية أخرى
655	مصاريف البنك والتحصيل	627	خدمات بنكية وما شابهها
656	مصاريف شراء السندات	608	المصاريف الملحقة بالمشتريات
657	عمولة فتح الاعتمادات، الكفالات والضمانات	627	خدمات مالية وما شابهها
658	القيمة الباقية للعناصر المنقولة المتنازل عنها	667	خسائر صافية ناتجة من التنازل عن أصول مالية
66	**مصاريف متنوعة**	668	أعباء مالية أخرى
660	تأمينات	616	علاوات التأمين
668	بدل الحضور	653	أتعاب الحضور
669	مصاريف أخرى متنوعة	**67**	**عناصر استثنائية**
68	**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات**	**68**	**مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة**
682	مخصصات الاهتلاكات	681	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة- أصول غير جارية
685	مخصصات المؤونات	685	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة- أصول جارية
69	**تكاليف خارج الاستغلال**	**67**	**عناصر استثنائية (أعباء)**
690	إعانات ممنوحة	656	غرامات وعقوبات، إعانات ممنوحة، هبات وتبرعات
692	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة	652	النقص في القيمة الناتج عن خروج الأصول الثابتة غير المالية
693	قيمة العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها		
694	حقوق معدومة غير القابلة للتحصيل	654	خسائر الحقوق غير القابلة للتحصيل
696	تكاليف السنوات المالية السابقة	658	أعباء أخرى للتسيير الجاري
698	تكاليف استثنائية	657	أعباء استثنائية للتسيير الجاري
699	مخصصات استثنائية	686	المخصصات المالية للاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة
7	**الصنف 7: النواتج**	**7**	**الصنف 7: حسابات النواتج**
70	**مبيعات البضائع**	707	مبيعات البضائع
71	**إنتاج مباع**	701	مبيعات المنتجات التامة

		702	مبيعات المنتجات الوسيطية
		703	مبيعات بقايا المنتجات
		704	مبيعات الأشغال
		705	مبيعات الدراسات
72	**إنتاج مخزون**	**71**	**إنتاج مخزن أو خارج من المخزن**
		713	تغير المخزونات الجارية
		714	تغير مخزونات المنتوجات
73	**إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة**	**72**	**إنتاج القيم الثابتة**
		721	إنتاج القيم الثابتة للأصول المعنوية
		722	إنتاج القيم الثابتة للأصول المادية
74	**أداءات مقدمة**	706	بيع أداءات الخدمات
75	**تحويل تكاليف الإنتاج**		**ليست نواتج**
76	**مدخولات مالية**	**76**	**نواتج مالية**
760	مدخولات على حصة الأرباح	761	نواتج المساهمات
761	مدخولات على الحسابات الجارية	708	نواتج الأنشطة التابعة
762	مدخولات السلفات ما بين المجموعات		
763	مدخولات على الأذونات والسندات المماثلة	762	مداخيل الأصول المالية
768	نواتج القيم المنقولة المتنازل عنها	767	أرباح صافية من التنازل عن أصول مالية
77	**نواتج متنوعة**	**75**	**نواتج تشغيلية أخرى**
770	نواتج مالية	**76**	**نواتج مالية**
		765	فرق التقييم للأصول المالية–فائض القيمة
		766	أرباح الصرف
		768	نواتج مالية أخرى
779	نواتج مختلفة أخرى	**75**	**نواتج تشغيلية أخرى**
		751	إتاوات عن الامتيازات، براءات الاختراع، برمجيات الإعلام الآلي وقيم ثابتة
		709	التخفيضات التجارية الممنوحة
78	**تحويل تكاليف الاستغلال**		**ليست نواتج**
79	**نواتج خارج الاستغلال**	**77**	**عناصر استثنائية (نواتج)**
790	إعانات مستلمة	**74**	**إعانات الاستغلال**

		741	إعانات التوازن
		748	إعانات أخرى للاستغلال
		754	حصص إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة
792	نواتج الاستثمارات المتنازل عنها	752	فائض القيمة على خروج الأصول الثابتة غير المالية
793	نواتج العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها		
794	استرجاع الحقوق الملغاة	756	هبات محصلة، مداخيل الحقوق المهتلكة
796	استرجاع تكاليف السنوات السابقة	**78**	**استرجاع خسائر في القيمة والمؤونات**
		781	استرجاع الاستغلال لخسائر في القيمة والمؤونات-أصول غير جارية
		785	استرجاع الاستغلال لخسائر في القيمة والمؤونات-أصول جارية
		786	استرجاعات مالية لخسائر القيمة والمؤونات
797	نواتج السنوات المالية السابقة	753	أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير
		755	الحصة من النتيجة عن العمليات التي تتم بالاشتراك
		758	نواتج التسيير الجاري الأخرى
798	نواتج استثنائية	757	نواتج استثنائية عن عمليات التسيير

المصدر: بالاعتماد على جدول حسابات PCN/SCF
الوارد ضمن التعليمة الوزارية رقم 02 والصادرة بتاريخ

29 /2009/10 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

الملحق رقم (8): رسالة واستمارة الاستبيان باللغة العربية



جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الطالب: صالحي بوعلام

رقم الهاتف النقال: 0776134961

البريد الالكتروني: bsalhi196@gmail.com

استمارة الاستبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، يقوم الطالب بإعداد بحث موسوم بعنوان " **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**" ، يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تضمنه من تساؤلات.

وأحيطكم علما بأن هذا الاستبيان يعتبر جزءا من البحث، لذلك نرجو منكم المساعدة حتى نخرج هذا البحث في أحسن شكل علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة و لن تستخدم إلاّ لأغراض البحث العلمي فقط.

كما أعلمكم بأنه لمن دواعي سروري أن أُطْلِّعَكُمْ على نتائج هذا البحث إن رغبتم في ذلك.

وفي الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتكم في هذا البحث.

استمارة الاستبيان باللغة العربية

1- الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى / العمر:..................عاما

2- الشهادة العلمية:.../ الشهادة المهنية.................................

3- المهنة/الوظيفة:............................... / الدرجة العلمية.............................. / الخبرة..................عاما

4- المؤسسة:.. المكان:...

5- القطاع الذي تنتمي إليه: ☐ أعمال حرة ☐ قطاع حكومي ☐ قطاع خاص ☐ قطاع مختلط

6- عنوان البريد الإلكتروني...

7- كيف تقيم التغيرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ؟

☐ مهمة جدا ☐ مهمة ☐ قليلة الأهمية ☐ دون جواب

8- هل تؤيد قرار الدولة (المجلس الوطني للمحاسبة) بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني ؟

☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

إذا كان الجواب نعم، لماذا في رأيك ؟

☐ لأنه شبه جامد منذ دخوله حيز التطبيق سنة 1976.
☐ لهيمنة النظرة القانونية واحتياجات الإدارة الجبائية عليه.
☐ لأنه لا يستجيب لاحتياجات التسيير الجديدة في المؤسسات.
☐ لأنه لا يخضع لإطار مرجعي يحكم عملية التوحيد.
☐ لأنه لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
☐ لأنه يشوبه بعض القصور المفاهمي والتقني.

أسباب أخرى، حدد..

9- ما ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري ؟

☐ ضرورية جدا ☐ ضرورية ☐ غير ضرورية ☐ دون جواب

إذا كان الجواب ضرورية جدا أو ضرورية، إلى ماذا تعود دواعي الإصلاح المحاسبي في الجزائر، حسب رأيك؟

☐ استجابة لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجديد للجزائر(الإصلاحات الاقتصادية، الخوصصة، إنشاء بورصة الجزائر....).
☐ استجابة لمتطلبات المناخ الدولي (الشراكة الدولية، العولمة...).
☐ لضغط وتأثير الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، منظمة التجارة العالمة......).
☐ استجابة لمتطلبات الشراكة نع الاتحاد الأوروبي.

دواعي أخرى، حدد..

10- ما رأيك في الإستراتيجية التي اتبعها المجلس الوطني للمحاسبة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري؟

☐ موافق ☐ غير موافق ☐ بدون جواب

إذا كانت الإجابة غير موافق لماذا في رأيك ؟

☐ احتكار الدولة لعملية الإصلاح المحاسبي.
☐ تغييب دور المهنيين في عملية الإصلاح المحاسبي.
☐ مرجعية النموذج الفرنسي في عملية الإصلاح المحاسبي.

آخر، حدد..

11- هل تتفق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

12- هل ترى بأن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية ؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب لا، لماذا في رأيك ؟

☐ تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة.
☐ نقص التأهيل والتكوين قي هذا الإطار.
☐ حيلولة النظام الجبائي الجزائري دون ذلك.

آخر، حدد...

13- هل ترى بأن التوجه نحو النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب نعم ،هل يعود ذلك لـ :

☐ استناده للمعايير المحاسبية الدولية.
☐ احتوائه على الحلول للمشاكل المحاسبية التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني سابقا.
☐ كونه يفي بالمتطلبات الجديدة للاقتصاد الجزائري.

أمور أخري، حدد:--

14- هل أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيسمح بزيادة شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية لدى الأطراف المستعملة لها؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

15- هل تتوفر المؤسسات الجزائرية على الإمكانيات التي تسمح لها بالانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب لا، هل ذلك راجع إلى:

☐ ضعف التكوين و التأطير في هذا الإطار.
☐ الاعتماد على الخبرات والمكاتب المحاسبية الأجنبية.
☐ غياب طريقة منهجية واضحة المعالم تضبط و تحدد آلية انتقال المؤسسات نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي.
☐ الهياكل الداخلية للمؤسسات غير مستعدة لذلك.

آخر: حدد...

16- هل الجهود المبذولة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة تُعّدُ كافية لضمان انتقال سليم وفعال نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب لا، هل ذلك راجع إلى:

☐ عدم اعتماد تجارب نموذجية لاختبار نجاح عملية الانتقال، مثل التركيز على مؤسسات من قطاعات مختلفة (صناعية، مصرفية، خدمية...) ثم تعميم التجربة بعد إجراء محاكاة فعلية وتقييمها.

☐

انعدام مخطط تحسيسي وتكوين طويل المدى.
آخر:...

17- هل اعترض تطبيق المؤسسات للنظام المحاسبي المالي، مشاكل معينة؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب نعم ، هل هذه المشاكل تتعلق بـ:

☐ المعالجة المحاسبية.
☐ تصنيف عناصر القوائم المالية.
☐ تقييم عناصر القوائم المالية.

آخر:...

18- هل كان من الأفضل المرور بمرحلة انتقالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي، تسمح بالسحب الجزئي للمخطط السابق والإدخال التدريجي للنظام الجديد؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

19- ما ضرورة تحديث النظام الجبائي الجزائري بما يتلاءم مع الاستحداثات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؟

ضرورية جدا ☐ ضرورية ☐ غير ضرورية ☐ دون جواب ☐

20- مارأيك في القانون الجديد المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؟

مؤيد بشدة ☐ مؤيد ☐ غير مؤيد ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب غير مؤيد، لماذا في رأيك ؟
....

21- هل تؤيد فكرة إصلاح نظام التعليم و التكوين المحاسبيين في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب نعم ، هل يتم ذلك عن طريق:

☐ إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية بما يواكب التطورات الحاصلة في الميدان .
☐ تحديث أساليب التعليم المطبقة.
☐ الاهتمام بتنمية القدرات المعرفية للأفراد.
☐ تغيير طريقة تربص الخبرة المحاسبية.
☐ توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم.

آخر، حدد:--

22- في رأيك، هل البيئة الجامعية في الجزائر مؤهلة لتدريس المعايير المحاسبية الدولية؟

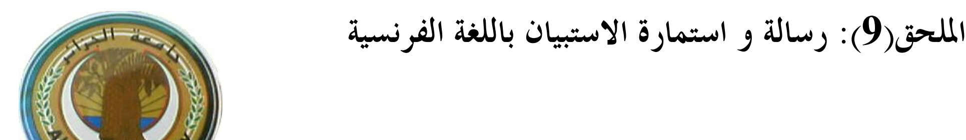
نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

إذا كان الجواب لا، إلى ماذا يعود السبب حسب رأيك؟

☐ عدم وجود المؤهلات اللازمة لدى الهيئة التدريسية.
☐ نقص الكتب والمراجع حول المعايير المحاسبة الدولية في المكتبات الجامعية الجزائرية.
☐ صعوبة استيعابها من طرف الطلبة بسبب غموضها وتعقدها.
☐ غياب مناهج دراسية جديدة وموحّدة بين الكليات.
☐ التباعد بين التدريس بموجب المخطط المحاسبي السبق وبموجب النظام المحاسبي المالي

أسباب أخرى، حدد:--

الملحق(9): رسالة و استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية



Université d’Alger 3
Faculté des sciences économiques et sciences commerciales et sciences de gestion
Département sciences commerciales

E-mail : bsalhi196@gmail.com TEL: 0776134961

Madame, Monsieur,

Pour la réalisation d’un projet de magister ayant pour thème :

«Les travaux de réformes comptables en Algérie et les perspectives d’adoption et d’application du nouveau système comptable financier»

Je me permets de solliciter votre concours dans le cadre d’une enquête sur les avis des académiciens et des professionnels sur un ensemble de questions dans le domaine de la comptabilité en Algérie.

Compte tenu de l’importance de cette étude pour moi, et aussi de son intérêt potentiel pour la profession, j’espère que vous accepterez de répondre au questionnaire ci-joint.

Je me tiens à votre disposition pour tous renseignements complémentaires, et je vous remercie d'avance pour votre collaboration à cette étude.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, mes meilleures salutations.

SALHI Boualem

1-Sexe : ☐ Masculin ☐ Féminin / Age : --------- ans
2- Diplôme universitaire : ----------------------- / Diplôme professionnel : -------------
3- Profession/ Fonction : ------------------------ / Expérience : ----------------ans
4- Entreprise: -------------------------------------- / Lieu : -----------------
5- Secteur du travail : ☐ travaux libéraux ☐ Public ☐ Privé ☐ Mixte
6-- Votre Adresse électronique (E-mail) : -------------------------------------
7- Comment qualifiez-vous les changements survenus dans la pratique comptable en Algérie depuis l'application du plan comptable national (PCN)?

☐ Très important ☐ Important ☐ Peu important ☐ sans réponse

8-Etes vous d'accord avec la décision de l'Etat (le Conseil National de la comptabilité) d'abandonner le (PCN) ?

☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

Si oui, pour quoi :

☐ Parce que le PCN est resté figé depuis son entrée en vigueur en 1976.
☐ La dominance des besoins administratifs et fiscaux et l'approche patrimoniale.
☐ Ignorance des nouveaux besoins de gestion des entreprises.
☐ Non appui sur les normes comptables internationales (IAS/IFRS).
☐ Le manque d'un cadre référentiel pour la normalisation.
Autre raison, laquelle……………………………………………………………………

9- la réforme du système comptable algérien représente-t-elle une nécessité?

☐ Très nécessaire ☐ Nécessaire ☐ Pas nécessaire ☐ Sans réponse

Si la réponse est très nécessaire (nécessaire), quelles sont, selon vous les origines des exigences de la réforme comptable en Algérie?

☐ Pour réagir aux exigences du nouveau contexte économique (réformes économiques, la privatisation, la bourse d'Algérie, etc.…)
☐ Pour répondre aux exigences du contexte international (mondialisation, partenariat,…)
☐ L'influence et la pression des institutions internationales (le FMI, OMC et la banque mondiale).
☐ Répondre aux exigences de partenariat avec l'Union européenne.
Autre raison :……………………………………………………………………………………

10- Que pensez-vous de la stratégie adoptée par le CNC pour la réforme comptable En Algérie ?

☐ D'accord ☐ Pas d'accord ☐ Sans réponse

Si pas d'accord, pour quoi:
☐ Le monopole de la réforme comptable par l'Etat.
☐ La référence au modèle français dans la réforme comptable.
☐ L'ignorance du rôle des professionnels dans la participation à la réforme comptable.
Autre, lequel :…………………………………………………………………………………...

11-Etes-vous d'accord avec l'orientation internationale progressive vers l'adoption et l'application des normes comptables internationales (IAS/IFRS)?
☐ Oui ☐ Non ☐ ns réponse

12-Pensez-vous que l'adoption et l'application des normes comptables internationales en Algérie peut être avantageuse à la pratique comptable?
☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

Si non, pour quoi:
☐ Divergence des conditions économiques entre l'Algérie et les pays développés.
☐ Le manque du perfectionnement et de la formation dans ce cadre.
☐ La réglementation fiscale algérienne qui fait obstacle.
Autre :…………………………………………………………………………………………
…………………………………………………………………………………………………

13- Pensez-vous que l'orientation vers le système comptable financier provenant de normes comptables internationales (IAS/IFRS), est la meilleure solution pour remplacer le PCN ?
☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

Si oui, pour quoi
☐ Il est basé sur des normes comptables internationales.
☐ Parce qu'il contient les solutions pour les problèmes comptables non traités par le
☐ Il répond aux nouvelles exigences de l'économie algérienne

Autre, lequel :…………………………………………………………………………

14- Pensez-vous que l'application du système comptable financier (SCF) dans les entreprises algériennes va rassurer la transparence et la sincérité de leurs comptes et la comparabilité des états financiers auprès (chez) des (les) déférentes utilisateurs?
☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

15- Pensez-vous que les entreprises algériennes ont les capacités suffisantes qui leur permettraient de faire le passage vers le système comptable financier (SCF) ?
☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

☐ Si non, pour quoi:
☐ Manque au niveau de la formation et l'encadrement humaine dans ce cadre.
☐ Le fait de compter sur les entreprises et les bureaux de comptabilité étrangers.
☐ L'absence d'une méthode méthodologique bien précise qui détermine aux entreprises la démarche de la migration vers le système comptable financier (SCF).
Autre,lequel :……………………………………………………………………………………

16- Pensez-vous que les efforts « déployés » par le CNC sont suffisants pour assurer la réussite et l'efficacité du passage de l'ancien référentiel comptable (PCN) vers le nouveau système comptable financier (NSCF) ?
☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

17-Est –ce que les entreprises algériennes ont rencontrés des problèmes lors de l'application du système comptable financier (SCF) ?
☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

Si oui, est –ce que ses problèmes sont liés :
☐ Aux traitements comptables.
☐ Au classement des éléments des états financiers.
☐ A l'évaluation des éléments des états financiers.

Autre :…………………………………………………………………………………

18- Est –ce que c'était de préférence passer par une période de transition dans l'application du SCF, qui permettre de retirer partiellement l'ancien référentiel comptable (PCN), et d'implanter progressivement (graduellement) le nouveau système comptable financier (NSCF) ?
☐ Oui ☐ Non ☐ Sans réponse

19- La modernisation du système fiscal algérien représente-t- elle une nécessité pour s'adapter aves les avancées (nouveautés) apportées par le SCF ?
☐ Très nécessaire ☐ Nécessaire ☐ Pas nécessaire ☐ Sans réponse

20-Que pensez-vous de la nouvelle loi relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée ?
☐ Pour ☐ Contre ☐ Sans réponse

Si contre, pour quoi :……………………………………………………………………………………

21-Voyez-vous la nécessité de la réforme du système de l'enseignement et de la formation comptable en Algérie ?
Si oui, est – ce qu'il se fait avec :
☐ La restructuration des programmes pédagogiques en accompagnant les développements dans la sphère de la comptabilité.
☐ Modernisation de méthodes d'enseignement employées.

☐ Changement du mode de stage d'expertise comptable.
☐ Renforcer (raffermir) la relation entre les aspects académiques et pratiques dans .l'enseignement supérieur.

Autre :…………………………………………………………………………………

22-Pensez-vous que l'environnement de l'université algérienne est perfectionné pour faire enseigner les normes comptables internationales (IAS/IFRS)?

Si non, pourquoi :

☐ Le manque des compétences chez le staff (système) éducatif.
☐ Le manque des ouvrages concernant les normes (IAS/IFRS) dans les bibliothèques universitaires.
☐ La complexité et l'ambigüité des normes (IAS/IFRS) ce qui les rendent difficiles à comprendre et à maitriser.
☐ L'absence des programmes nouveaux et unifiés entre les facultés.

Autre:………………………………………………………………………………………
………………………………………………………………………………………

Merci pour le temps alloué pour répondre à cette enquête